COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2015/5 - Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik - opstalrecht - erfpachtrecht - erfdienstbaarheid

Advies van 8 juli 2015[1]

Samenvatting

Vooruitbetaalde vergoedingen voor zakelijke rechten op onroerende goederen worden in de balans opgenomen onder de vaste activa. Indien de vergoeding voor het zakelijk recht periodiek verschuldigd is, wordt deze periodieke vergoeding in principe boekhoudkundig verwerkt zoals een huurvergoeding.

Een tijdelijk zakelijk recht opgenomen onder de vaste activa wordt afgeschreven over de periode waarvoor het zakelijk recht werd gevestigd of over de economische gebruiksduur ervan wanneer deze gebruiksduur korter is dan de duur van het zakelijk recht.

Indien de vergoedingen voor het zakelijk recht werden vooruitbetaald zal de eigenaar wiens onroerend goed bezwaard is met een zakelijk recht geen lineaire afschrijvingen boeken gedurende de periode dat het zakelijk recht het onroerend goed bezwaart.

Wanneer de houder van een zakelijk recht uitbreidings- of verbeteringswerken uitvoert aan het onroerend goed waarop het zakelijk recht betrekking heeft, worden deze werken geboekt onder de (overige) materiële vaste activa en worden deze werken afgeschreven volgens een passend afschrijvingsplan in functie van de overeenkomst die bestaat tussen de houder van het zakelijk recht en de eigenaar. Wanneer de houder van het zakelijk recht nieuwe constructies opricht, worden deze nieuwe constructies geboekt op de rekening Gebouwen. Deze nieuwe constructies worden afgeschreven volgens een plan dat rekening houdt met de afspraken tussen de houder van het zakelijk recht en de eigenaar van het goed waarop het zakelijk recht is gevestigd.

De vestiging van een zakelijk recht op een onroerend goed is in boekhoudkundig opzicht in hoofde van de eigenaar van het onroerend goed geen realisatie. Na de vestiging van het zakelijk recht wordt het met het zakelijk recht bezwaard onroerend goed geboekt onder de overige materiële vaste activa. Bij het einde van het zakelijk recht verdwijnt de bezwaring die op het onroerend goed rust en heeft de eigenaar van het onroerend goed opnieuw het volle genot van zijn onroerend goed. Deze uitdoving van het zakelijk recht geeft in principe geen aanleiding tot een specifieke boeking.
De Commissie onderstreept dat de boekhoudkundige verwerking rekening moet houden met de verhoudingen tussen de partijen die voortvloeien uit de door hen gesloten overeenkomsten. In het advies worden uitsluitend marktconforme verrichtingen behandeld.

I. Algemeen
II. Boekhoudkundige bepalingen betreffende de zakelijke rechten op onroerende goederen
III. Vruchtgebruik en blote eigendom
  A. Definitie en kenmerken
  B. Boekhoudkundige verwerking
    1. Verwerving vruchtgebruik: vergoeding volledig vooruitbetaald
    2. Verwerving vruchtgebruik: uitsluitend periodieke vergoedingen
    3. Verwerving vruchtgebruik: combinatie van vooruitbetalingen en periodieke vergoedingen
    4. Vruchtgebruiker: verbeterings- of uitbreidingswerken
    5. Volle eigenaar: overdracht blote eigendom
    6. Verwerving blote eigendom
      6.1. Vruchtgebruiker betaalt geen vergoedingen
      6.2. Vruchtgebruiker betaalt uitsluitend periodieke vergoedingen
    7. Volle eigenaar: vestiging vruchtgebruik
      7.1. Vergoeding volledig vooruitbetaald
      7.2. Uitsluitend periodieke vergoedingen
    8. Vruchtgebruiker: vermenging door de verwerving van de blote eigendom
    9. Overdracht en einde van het vruchtgebruik vóór het verstrijken van de initieel voorziene duur
IV. Opstalrecht
  A. Definitie en kenmerken

1. Opstalrecht en onzelfstandig opstalrecht
2. Bouwwerken op andermans grond zonder zelfstandig opstalrecht
3. Kostenleer: verrijking zonder oorzaak

B. Boekhoudkundige verwerking
1. Verwerving van een opstalrecht onder bezwarende titel
2. Oprichting van bouwwerken op andermans grond
2.1. De duur van het opstalrecht of onzelfstandig opstalrecht is voldoende lang om de uitgaven economisch volledig af te schrijven
2.2. De duur van het opstalrecht of onzelfstandig opstalrecht is onvoldoende lang om de uitgaven economisch volledig af te schrijven – (ernstige) vergoedingsregeling
2.3. De duur van het opstalrecht of onzelfstandig opstalrecht is onvoldoende lang om de uitgaven economisch volledig af te schrijven - geen (of een onvoldoende) vergoedingsregeling
2.4. De opstalhouder moet de gebouwen, werken of beplantingen verwijderen en de grond in zijn oorspronkelijke staat herstellen
2.5. De overeenkomst bepaalt niet op welk tijdstip de natrekking uitwerking heeft
2.6. Onderneming-bouwheer heeft geen zakelijk recht
3. Boekingen bij de grondeigenaar bij de beëindiging van het opstalrecht
3.1. Opstalrecht op een onbebouwd terrein
3.2. Opstalrecht: gebouwen, werken of beplantingen aanwezig bij aanvang van de overeenkomst die niet werden vergoed door de opstalhouder
3.3. Opstalrecht: gebouwen, werken of beplantingen aanwezig bij aanvang van de overeenkomst en vergoed door opstalhouder
3.4. Einde van het onzelfstandig opstalrecht
4. Boekingen door de houder van het recht bij de beëindiging van het opstalrecht of het onzelfstandig opstalrecht

V. Erfpachtrecht
VI. Erfdienstbaarheid
VII. Bijzonderheden

I. Algemeen

1. In onderhavig advies wordt de boekhoudkundige verwerking behandeld van het recht van vruchtgebruik, blote eigendom, het opstalrecht, het erfpachtrecht en erfdienstbaarheden op onroerende goederen. Onderhavig advies vervangt de CBN-adviezen 162/2 - Verwerking van verrichtingen voor de verwerving of de verkoop van een recht op vruchtgebruik of van naakte eigendom op materiële vaste activa in de boekhouding van de vruchtgebruiker (de erfpachter, de opstalhouder) en van de naakte eigenaar (de grondeigenaar) en 150/3 - Bouwwerken op andermans grond. De voornaamste verschillen tussen onderhavig advies en voormelde adviezen zijn de volgende:

- Een meer gedetailleerde uitwerking van de verschillende mogelijkheden die zich kunnen voordoen, onder meer de verwerving van een zakelijk recht met periodieke vergoedingen, geïllustreerd met voorbeeldboekingen;
- Uitsluitend de voorkeurmethode, met name de tweede benadering, uit CBN-advies 162/2 werd nog behouden voor de boekhoudkundige verwerking bij de vestiging van een zakelijk recht.

2. Deze rechten delen het belangrijke kenmerk dat de rechten die in principe vervat zitten in de (volle) eigendom, verspreid zijn over twee of meerdere personen. Dit verschilt van de mede-eigendom, waarbij de mede-eigenaars onverdeelde houders zijn van de volle eigendom van een goed. Het gebruiks- of genotsrecht wordt op grond van uiteenlopende regels, in principe tijdelijk, gescheiden van de eigendom van het goed. Het recht van vruchtgebruik, het opstalrecht en het erfpachtrecht zijn per definitie tijdelijk. Een erfdienstbaarheid wordt, in principe, voor een onbeperkte duur gevestigd op het onroerend goed.

3. De Commissie behandelt voor elk van deze rechten de boekhoudkundige verwerking:

- bij het verwerven van de rechten;
- tijdens de looptijd van de rechten; en
- bij de beëindiging van de rechten.

In de voorbeelden worden de gevolgen inzake btw en registratierechten buiten beschouwing gelaten.

4. In onderhavig advies wordt de situatie onderzocht vanuit het standpunt van de houder of van de gever voor wie de voorschriften van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna KB W.Venn.) gelden. Enkel marktconforme verrichtingen worden behandeld.

5. Gelet op het suppletief karakter van de meeste wettelijke bepalingen over de behandelde rechten, wenst de Commissie te benadrukken dat steeds moet worden nagegaan of de contractuele bepalingen stroken met de voorgestelde boekhoudkundige verwerking. De Commissie onderstreept dat de boekhoudkundige verwerking rekening moet houden met de verhoudingen tussen de partijen die

voortvloeien uit de door hen gesloten overeenkomsten.

II. Boekhoudkundige bepalingen betreffende de zakelijke rechten op onroerende goederen

6. In artikel 95, § 1 van het KB W.Venn. wordt bepaald dat in rubriek III.A Terreinen en gebouwen eveneens worden opgenomen, de andere zakelijke rechten die de vennootschap bezit op een onroerend goed dat zij heeft bestemd om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsuitoefening wanneer de vergoedingen bij aanvang van het contract werden vooruitbetaald.

De Commissie is van mening dat deze bepaling van toepassing is op het gedeelte van de vergoedingen die worden vooruitbetaald wanneer niet alle vergoedingen bij aanvang van de overeenkomst worden vooruitbetaald.

7. In het KB W.Venn. worden geen specifieke regels vermeld voor de vergoedingen die niet werden vooruitbetaald bij aanvang van de overeenkomst. De Commissie is van oordeel dat in dit geval een onderscheid moet worden gemaakt tussen de volgende twee situaties:

1. De overeenkomst voldoet aan de voorwaarden van een onroerende leasing.[2] Dergelijke overeenkomsten worden in onderhavig advies niet behandeld.
2. De overeenkomst voldoet niet aan de voorwaarden van rubriek III. D Leasing en soortgelijke rechten. In dit geval wordt het volgend onderscheid gemaakt:
   a) Indien de periodieke vergoedingen gelijkmatig worden gespreid over de duur van het recht, zal de jaarlijkse vergoeding als een huurkost worden geboekt.
   b) Indien de periodieke vergoedingen niet gelijkmatig worden gespreid over de duur van het recht, meent de Commissie dat het gebruik van de overlopende rekeningen meestal aangewezen zal zijn.

In beide gevallen moet het bestaan en het bedrag van het zakelijk recht worden opgenomen in de orderekeningen en worden vermeld in de toelichting.[3]

III. Vruchtgebruik en blote eigendom

A. Definitie en kenmerken

8. In het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) wordt het vruchtgebruik omschreven als het recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben, zoals de eigenaar zelf, maar onder verplichting om de zaak zelf in stand te houden.[4]

9. Het recht van vruchtgebruik heeft twee belangrijke kenmerken. Enerzijds is het een zakelijk recht om het goed van een ander te gebruiken en er het genot van te hebben. Anderzijds is het een tijdelijk recht aangezien het noodzakelijkerwijze eindigt:

- hetzij door de dood van de vruchtgebruiker - natuurlijk persoon;[5]
- hetzij door de ontbinding van de vruchtgebruiker - rechtspersoon;[6]
- hetzij na het verstrijken van de overeengekomen termijn wanneer het verstrijken van deze termijn de dood of ontbinding van de vruchtgebruiker voorafgaat;

Een vruchtgebruik gevestigd op het hoofd van een rechtspersoon bedraagt maximaal dertig jaar.[7]

10. In onderhavig advies wordt verondersteld dat het vruchtgebruik is gevestigd op het hoofd van een vennootschap, houder van het recht van vruchtgebruik. Er wordt niet ingegaan op het geval waarbij het vruchtgebruik eindigt naar aanleiding van de ontbinding van de vennootschap.

11. In onderhavig advies wordt onder de term blote eigendom verstaan, de (volle) eigendom van een onroerend goed dat werd bezwaard met een op dit onroerend goed gevestigd vruchtgebruik. De term blote eigendom wordt echter niet vermeld in het BW.

12. De Commissie merkt bovendien op dat een vruchtgebruik tevens andere rechten inhoudt, zoals een onzelfstandig opstalrecht. De boekhoudkundige verwerking hiervan wordt behandeld in IV. Opstalrecht.

B. Boekhoudkundige verwerking

1. Verwerving vruchtgebruik: vergoeding volledig vooruitbetaald

13. Een onderneming verwerft het vruchtgebruik van een onroerend goed en betaalt de vergoeding voor het vruchtgebruik volledig vooruit. De vruchtgebruiker boekt het recht van vruchtgebruik aan aanschaffingswaarde.[8]

14. Aangezien het recht van vruchtgebruik per definitie tijdelijk is - ook al heeft dit recht betrekking op een goed waarvan het gebruik niet beperkt is in de tijd, bv. een terrein - zal zijn aanschaffingswaarde volgens een passend plan ten laste worden genomen op basis van de duur van het recht van vruchtgebruik of van de economische gebruiksduur ervan, in de veronderstelling (die, rekening houdend met de definitie van het vruchtgebruik, niet erg waarschijnlijk is) dat deze economische gebruiksduur korter zou zijn dan de duur van het vruchtgebruik.

Boekingen bij de verwerving van het vruchtgebruik

2230 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: aanschaffingswaarde
aan 489 Andere diverse schulden

Boekingen tijdens de looptijd van het vruchtgebruik

6302 Afschrijvingen op materiële vaste activa
aan 2239 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: geboekte afschrijvingen

Boekingen bij afloop van het vruchtgebruik

Aangezien het recht in principe volledig afgeschreven zal zijn bij de afloop[9] van het vruchtgebruik, moet het recht enkel nog worden uitgeboekt.

2239 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: geboekte afschrijvingen
aan 2230 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: aanschaffingswaarde

Wat betreft de uitbreidings- of verbeteringswerken die werden verricht door de vruchtgebruiker wordt verwezen naar artikel 599 BW. In de randnummers 18 tot 21 wordt de boekhoudkundige verwerking van dergelijke werken nader toegelicht.

2. Verwerving vruchtgebruik: uitsluitend periodieke vergoedingen

15. Een onderneming verwerft het vruchtgebruik van een onroerend goed en betaalt uitsluitend periodieke vergoedingen voor het vruchtgebruik.

Boekingen bij de verwerving en tijdens de looptijd van het vruchtgebruik

Wanneer de onderneming een vruchtgebruik heeft verworven waarvoor ze periodieke betalingen verschuldigd is, zullen, in principe, deze vergoedingen als een jaarlijkse huurkost worden geboekt. Het verschil tussen de boekhoudkundige verwerking van dergelijke periodieke betalingen en de boekhoudkundige verwerking van vooruitbetaalde vergoedingen vloeit voort uit de verwoording van de oorspronkelijke tekst van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.[10]

61 Diensten en diverse goederen
aan 489 Andere diverse schulden

Het bestaan en het bedrag van het zakelijk recht wordt opgenomen in de orderekeningen en wordt vermeld in de toelichting.[11]

Boekingen bij afloop

Aangezien de uitgaven niet werden geactiveerd zal bij afloop geen enkele boeking[12] meer plaatsvinden.

3. Verwerving vruchtgebruik: combinatie van vooruitbetalingen en periodieke vergoedingen

16. Indien de onderneming voor de verwerving van het vruchtgebruik een gedeelte van de vergoedingen betaalt bij de aanvang van de overeenkomst en vervolgens periodieke vergoedingen betaalt, meent de Commissie dat de vooruitbetalingen moeten worden geboekt op de rekening 223 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen en de periodieke vergoedingen als huurkost moeten worden geboekt.

17. De Commissie is van mening dat het bestuursorgaan verantwoordelijk is voor de opstelling van een passend afschrijvingsplan voor de vooruitbetaalde vergoedingen. Het bestaan en het bedrag van het zakelijk recht wordt opgenomen in de orderekeningen en wordt vermeld in de toelichting.[13]

4. Vruchtgebruiker: verbeterings- of uitbreidingswerken

18. Wanneer een vruchtgebruiker uitbreidings- of verbeteringswerken heeft aangebracht, worden deze werken in principe geboekt op de rekening 26 Andere materiële vaste activa[14] en volgens een passend afschrijvingsplan afgeschreven.

19. Met betrekking tot deze werken beschikt de vruchtgebruiker krachtens artikel 599 BW over een keuzerecht: hij kan de verbeteringen verwijderen of laten staan. In dit laatste geval kan van de blote eigenaar geen vergoeding worden geëist, ook niet wanneer de waarde van de zaak vermeerderd zou zijn door de uitbreidings- of verbeteringswerken. De vruchtgebruiker en de blote eigenaar kunnen echter afwijken van de wettelijke bepalingen en onderling een vergoedingsregeling afspreken. Aangezien in dit advies uitsluitend marktconforme verrichtingen worden beoogd,[15] is het waarschijnlijk dat er bij ingrijpende uitbreidings- of verbeteringswerken inderdaad afspraken worden gemaakt tussen de blote eigenaar en de vruchtgebruiker.

20. In het geval de vruchtgebruiker uitbreidings- of verbeteringswerken heeft uitgevoerd waarvoor hij van de blote eigenaar een vergoeding krijgt bij afloop van het vruchtgebruik, zal, naargelang het geval, een meerwaarde of een minderwaarde worden geboekt bij afloop van het vruchtgebruik, indien de onderneming de kosten voor deze uitbreidings- of verbeteringswerken heeft geactiveerd.

Voorbeeld 1

De vennootschap is de vruchtgebruiker van een onroerend goed en heeft in het jaar N voor een bedrag van 100.000 euro verbeteringswerken uitgevoerd. De vruchtgebruiker heeft met de blote eigenaar afgesproken dat de blote eigenaar de werkelijke waarde van de door de werken ontstane waardevermeerdering zal vergoeden bij het einde van het vruchtgebruik. De vruchtgebruiker schrijft deze werken af over een economische levensduur van 10 jaar. Op het ogenblik van de activering van de werken heeft het vruchtgebruik nog een resterende looptijd van 7 jaar. Bij afloop van het vruchtgebruik hebben deze werken nog een boekwaarde van 30.000 euro terwijl de waardevermeerdering van het onroerend goed ingevolge de uitgevoerde werken op dat ogenblik 50.000 euro bedraagt. De vennootschap boekt aldus een meerwaarde van 20.000[16] euro bij afloop van het vruchtgebruik[17].

21. In het geval de vruchtgebruiker uitbreidings- of verbeteringswerken heeft uitgevoerd waarvoor hij van de blote eigenaar geen vergoeding krijgt bij afloop van het vruchtgebruik, zijn deze werken in principe volledig ten laste genomen volgens een passend afschrijvingsplan en moeten deze werken bij afloop van het zakelijk recht nog enkel worden uitgeboekt.

5. Volle eigenaar: overdracht blote eigendom

22. Wanneer een onderneming de blote eigendom overdraagt van een onroerend goed dat zij in volle eigendom bezit, wordt haar in de tijd onbeperkte eigendomsrecht omgezet in een tijdelijk recht van vruchtgebruik. Deze omzetting komt in feite neer op een minstens gedeeltelijke realisatie van de eigendom aangezien de onderneming na afloop van het vruchtgebruik geen enkel recht meer zal kunnen doen gelden op het onroerend goed.

23. Bijgevolg moet, op het ogenblik van de overdracht van de blote eigendom het gedeelte van de waarde waartegen de volle eigendom van het onroerend goed is geboekt bij de overdrager worden bepaald dat betrekking heeft op het vruchtgebruik en het gedeelte van die waarde dat betrekking heeft op de blote eigendom.

24. Het respectieve gedeelte vruchtgebruik en blote eigendom kan het best worden vastgesteld door een proportionele regel toe te passen op de boekwaarde van het onroerend goed.

25. Indien bijvoorbeeld de waarde van het vruchtgebruik op het ogenblik van de verrichting 60 % vertegenwoordigt van de waarde van de volle eigendom, zal de prijs van de overdracht van de blote eigendom dus worden toegerekend aan de rekeningen 220 Terreinen en 221 Gebouwen ten belope van 40 % van de boekwaarde van het onroerend goed en in resultaat worden genomen (meer- of minderwaarden bij realisatie van vaste activa) voor het verschil tussen de verkregen prijs en dit bedrag.

26. Het recht van vruchtgebruik op het onroerend goed moet bijgevolg worden geboekt tegen de resterende boekwaarde van het onroerend goed na overdracht van de blote eigendom. Deze waarde zal op passende wijze worden afgeschreven over de duur van het vruchtgebruik, ook al is de volle eigendom van het goed als dusdanig in beginsel geen afschrijfbaar goed.

Voorbeeld 2

27. Een onderneming is eigenaar van een onroerend goed dat als volgt in de rekeningen van de onderneming is opgenomen:

2200	Terreinen: aanschaffingswaarde	60.000
		(boekwaarde: 60000)
2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde	240.000
2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen	-132.000
		(boekwaarde: 108.000)

De onderneming verkoopt de blote eigendom van een onroerend goed en behoudt zich het recht van vruchtgebruik voor gedurende 20 jaar. De waarde van de blote eigendom vertegenwoordigt 40 % van de waarde van de volle eigendom van het goed. Het onroerend goed dat met een vruchtgebruik is bezwaard (m.a.w. de blote eigendom) wordt verkocht voor 200.000 euro.

Boeking van de verrichting

416	Diverse vorderingen			200.000	
2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen			132.000	
2230	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: aanschaffingswaarde			100.800[18]	
	aan	2200	Terreinen: aanschaffingswaarde		60.000
		2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde		240.000
		763	Meerwaarden op de realisatie van vaste activa		132.800

Boeking van de jaarlijkse afschrijving

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa			5.040[19]	
	aan	2239	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: geboekte afschrijvingen		5.040

6. Verwerving blote eigendom

28. Het KB W.Venn. verwijst in de omschrijving van de jaarrekeningposten niet uitdrukkelijk naar de blote eigendom. Uit de indeling van de posten van het balansschema en hun omschrijving blijkt echter duidelijk dat de blote eigendom van een goed in de post III.E. Overige materiële vaste activa moet worden opgenomen die, in tegenstelling tot de posten Terreinen en gebouwen, Installaties, machines en uitrusting, Meubilair en rollend materieel en Leasing en soortgelijke rechten, de materiële vaste activa groepeert die de onderneming niet rechtstreeks voor bedrijfsdoeleinden aanwendt.

29. In het KB W.Venn. worden de beginselen die ten grondslag liggen aan de waardering en de boeking van goederen in blote eigendom niet nader besproken. Hierna wordt dan ook nagegaan welke boekingswijzen, in het kader van de algemene beginselen van dit besluit, meer bepaald met betrekking tot de aanschaffingswaarde die als basiscriterium wordt gehanteerd, de economische en juridische werkelijkheid van het blote eigendomsrecht zo goed mogelijk weergeven voor wat betreft vermogensbeschrijving en resultatenrekening.

30. Wanneer de blote eigendom van een onroerend goed wordt verworven moet een onderscheid worden gemaakt tussen het geval waarin de vruchtgebruiker periodieke vergoedingen verschuldigd is aan de blote eigenaar en het geval waarin geen periodieke vergoedingen verschuldigd zijn.

6.1. Vruchtgebruiker betaalt geen vergoedingen

31. Wanneer een onderneming de blote eigendom van een onroerend goed verwerft zonder dat deze onderneming recht heeft op vergoedingen van de vruchtgebruiker, is volgens de Commissie de onderstaande boekhoudkundige verwerking van toepassing. Een vaak voorkomend geval is de gesplitste aankoop waarbij een derde een onroerend goed verkoopt en de kopende partijen hun aankoop uitsplitsen in een aankoop van het vruchtgebruik enerzijds, en een aankoop van de blote eigendom anderzijds. In dergelijk geval zal de blote eigenaar tijdens de duur van het vruchtgebruik meestal geen recht hebben op vergoedingen van de vruchtgebruiker.

Boekingen bij de verwerving van de blote eigendom

32. De blote eigenaar zal de blote eigendom tegen aanschaffingswaarde boeken.[20] De Commissie vindt het aangewezen dat bij de verwerving van de blote eigendom van een onroerend goed een onderscheid wordt gemaakt tussen het gedeelte van de aanschaffingswaarde dat betrekking heeft op de blote eigendom van het terrein en het gedeelte van deze waarde dat betrekking heeft op de blote eigendom van het gebouw.

Voorbeeld 3

33. Een onroerend goed wordt verkocht voor de prijs van 300.000 euro. Onderneming A en onderneming B komen overeen dat onderneming B 60 % van de prijs betaalt voor een vruchtgebruik voor een periode van 25 jaar, terwijl onderneming A voor de verwerving van de blote eigendom 40 % van de prijs betaalt. De bijkomende aankoopkosten bedragen 15 %.

Boeking bij de verwerving in hoofde van onderneming A (blote eigenaar)

26X0	Andere materiële vaste activa: aanschaffingswaarde			138.000[21]	
	aan	489	Andere diverse schulden		138.000

Boekingen tijdens de looptijd van het vruchtgebruik in hoofde van onderneming A (blote eigenaar)

34. Indien de blote eigenaar geen periodieke vergoedingen ontvangt, mag het blote eigendomsrecht tijdens de periode waarin de eigendom is bezwaard met een vruchtgebruik slechts worden afgeschreven[22] in de veronderstelling dat de aanschaffingswaarde, ingevolge een nieuw feit of een onverwachte gebeurtenis, hoger zou liggen dan de gebruikswaarde na het verstrijken van het vruchtgebruik. In dit geval zou een uitzonderlijke afschrijving worden geboekt krachtens artikel 64, § 1, tweede lid van het KB W.Venn. Het systematisch boeken van afschrijvingen lijkt in dit geval echter uitgesloten.

35. De Commissie baseert haar standpunt op volgende gegevens:

De afschrijvingen zijn de bedragen die ten laste van de resultatenrekening zijn genomen met betrekking tot vaste activa waarvan de gebruiksduur is beperkt, om het bedrag van hun kosten te spreiden over hun waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur.[23] Aldus legt het KB W.Venn. een rechtstreeks verband tussen het in resultaat nemen van de kosten van de vaste activa via afschrijvingen en hun gebruik door de onderneming.

Op dit punt sluit het besluit aan bij het matching principle op grond waarvan nauw met elkaar verbonden kosten en opbrengsten gelijktijdig in de resultatenrekening moeten worden uitgedrukt.[24]

Deze regeling stemt eveneens overeen met de bedrijfseconomische werkelijkheid. In financieel-economisch opzicht stemt de waarde van de blote eigendom immers overeen met de actualisering van de gebruikswaarde van het goed voor de blote eigenaar wanneer hij het volle genot ervan zal hebben verkregen, d.i. na afloop van het recht van vruchtgebruik. Indien het gaat om een goed waarvan de vermoedelijke gebruiksduur beperkt is in de tijd zal voor de aanschaffingswaarde van de blote eigendom zeker rekening gehouden zijn met de normale waardevermindering van het goed tijdens de duur van het vruchtgebruik en zal de normale afschrijving van het goed tijdens deze periode dan ook van in het begin verrekend zijn in de aanschaffingswaarde.

Boekingen bij onderneming A (blote eigenaar) bij de afloop van het vruchtgebruik

36. Als gevolg van het voornamelijk tijdelijke karakter van het vruchtgebruik, zal de blote eigenaar, van rechtswege en automatisch, volle eigenaar worden van het goed na het verstrijken van de duur van het vruchtgebruik.

37. De Commissie meent dat het verantwoord kan zijn het actief te herwaarderen naarmate de eindtermijn van het vruchtgebruik nadert. De Commissie wenst te benadrukken dat een dergelijke herwaardering niet verplicht is.

38. Bij de verwerving van de blote eigendom werd de aanschaffingswaarde van de blote eigendom geboekt op de rekening 26 Andere materiële vaste activa. Bij afloop van het vruchtgebruik zal in principe een overboeking plaatsvinden naar de rekeningen van rubriek III.A Terreinen en gebouwen.

39. Nadat het vruchtgebruik afloopt, zal de aanschaffingswaarde van het goed met een beperkte gebruiksduur[25] worden afgeschreven over de nog resterende gebruiksduur van het betrokken goed. Dit is de resterende termijn tussen de normale gebruiksduur van het betrokken goed en de duur van het vruchtgebruik.

6.2. Vruchtgebruiker betaalt uitsluitend periodieke vergoedingen

40. Een onderneming verwerft de blote eigendom van een onroerend goed. De vruchtgebruiker is uitsluitend periodieke vergoedingen verschuldigd aan de blote eigenaar.

41. Indien de vergoedingen niet werden vooruitbetaald, zal de verwervingsprijs van de blote eigendom de waarde van het goed in volle eigendom dicht benaderen. In dergelijk geval zullen de boekingen weinig verschillen ten opzichte van de boekingen bij verwerving van het onroerend goed in volle eigendom. Het onroerend goed wordt geboekt tegen de aanschaffingswaarde van deze blote eigendom. De blote eigenaar zal periodiek vergoedingen ontvangen net zoals wanneer hij een verhuurder zou zijn. De blote eigenaar zal deze vergoedingen in resultaat nemen en de aanschaffingswaarde van het onroerende goed[26] volgens een passend plan afschrijven.

7. Volle eigenaar: vestiging vruchtgebruik

7.1. Vergoeding volledig vooruitbetaald

42. Wanneer een vruchtgebruik wordt gevestigd op een onroerend goed waarover de onderneming de volle eigendom bezit, wordt dit vruchtgebruik beschouwd als een zakelijk recht waarmee de volle eigendom wordt bezwaard.

43. De voor het vruchtgebruik verkregen prijs moet worden beschouwd als een resultaat van het boekjaar waarin de verrichting wordt verwezenlijkt. Zoals vermeld in het CBN-advies 2012/17 - Erkenning van opbrengsten en kosten, vindt de in resultaatname immers plaats op het ogenblik dat de voornaamste risico's zijn overgedragen of wanneer de vennootschap haar voornaamste verplichtingen vervult. Tegelijkertijd moet er rekening worden gehouden met de ontwaarding van de volle eigendom van het goed als gevolg van de vestiging van het vruchtgebruik waarmee dit goed is bezwaard. Met betrekking tot deze ontwaarding moet een onderscheid worden gemaakt naargelang het vruchtgebruik wordt gevestigd op een onroerend goed met een onbeperkte gebruiksduur of een beperkte gebruiksduur.

44. Indien het vruchtgebruik wordt gevestigd op een onroerend goed dat niet kan worden afgeschreven, moet op grond van deze ontwaarding een waardevermindering worden geboekt wanneer aan de voorwaarden van artikel 64, § 2 KB W.Venn. is voldaan. Er wordt dus slechts een waardevermindering geboekt in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding van het actiefbestanddeel naar aanleiding van of na de vestiging van het vruchtgebruik. Dit kan mogelijks het geval zijn indien een vruchtgebruik is gevestigd op een terrein waarbij de vergoedingen voor het gebruik van het terrein door de vruchtgebruiker aan de (blote) eigenaar werden vooruitbetaald bij de aanvang van het vruchtgebruik. Indien de waarde van de blote eigendom van het terrein voor de vennootschap, op inventarisdatum, lager is dan de boekwaarde, moet de vennootschap aldus een waardevermindering boeken ten bedrage van de overwaardering.

Overeenkomstig artikel 49 KB W.Venn. moet de waardevermindering worden teruggenomen in de mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger is dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling. Een dergelijke terugname kan plaatsvinden door een herwaarderingsmeerwaarde te boeken.[27]

45. Indien het vruchtgebruik gevestigd wordt op een onroerend goed dat wel kan worden afgeschreven, is op grond van deze ontwaarding eventueel een uitzonderlijke afschrijving verantwoord om overeenkomstig artikel 64, § 1, tweede lid van het KB W.Venn. de boekwaarde van de volle eigendom te herleiden tot de gebruikswaarde van de blote eigendom voor de onderneming, rekening houdend met de kenmerken van het vruchtgebruik waarmee het goed is bezwaard.

46. De Commissie merkt op dat een dergelijke uitzonderlijke afschrijving moet worden teruggenomen wanneer ze niet langer verantwoord is. Deze terugname is slechts verplicht ten belope van het surplus ten opzichte van de overeenkomstig artikel 64, § 1, eerste lid KB W.Venn. geplande afschrijvingen.[28]

47. De voor het vruchtgebruik verkregen prijs zal normaal niet overeenstemmen met het bedrag van deze waardevermindering of uitzonderlijke afschrijving. Uiteraard zal de uitzonderlijke afschrijving niet meer bedragen dan de afschrijvingen die normalerwijze bij het behoud van de volle eigendom zouden zijn geboekt tijdens de duur van het vruchtgebruik.

Voorbeeld 4

48. Een onderneming verwerft voor 600.000 euro een onroerend goed met een beperkte gebruiksduur dat lineair wordt afgeschreven over 30 jaar. Na 10 jaar vestigt zij een vruchtgebruik ten gunste van een derde voor een periode van 15 jaar voor een bedrag van 400.000 euro.

Op het ogenblik van de vestiging van het vruchtgebruik, staat het onroerend goed als volgt in de rekeningen opgenomen:

Aanschaffingswaarde	600.000
Gecumuleerde afschrijvingen (10 x 20.000)	- 200.000
	400.000

Als de onderneming het vruchtgebruik niet had gevestigd, zou zij het onroerend goed gewoon verder hebben afgeschreven. Na 25 jaar (namelijk 10 jaar reeds afgeschreven en een vestiging van een vruchtgebruik voor een periode van 15 jaar) zouden de rekeningen er als volgt uitzien:

Aanschaffingswaarde	600.000
Gecumuleerde afschrijvingen (25 x 20.000)	- 500.000
	100.000

Voor de bepaling van het bedrag van de afschrijvingen dat moet worden geboekt bij de vestiging van het vruchtgebruik, stelt de Commissie voor dat rekening wordt gehouden met de boekwaarde van het onroerend goed in de veronderstelling dat de onderneming geen recht van vruchtgebruik zou hebben verleend (100.000 euro).

In dit voorbeeld wordt de vestiging van het vruchtgebruik bijgevolg in de boekhouding van de onderneming uitgedrukt door een uitzonderlijke afschrijving ten belope van 300.000 euro. De onderneming behaalt met de verrichting een boekhoudkundig resultaat van 100.000[29] euro. De blote eigendom van het onroerend goed wordt vervolgens overgeboekt naar de rekening 26 Andere materiële vaste activa.

Boeking van de vestiging van het vruchtgebruik

416	Diverse vorderingen			400.000	
6602	Uitzonderlijke afschrijvingen op materiële vaste activa			300.000	
	aan	2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen		300.000
		743[30]	Diverse bedrijfsopbrengsten		400.000

Overboeking naar de overige materiële vaste activa

260	Andere materiële vaste activa: aanschaffingswaarde			600.000	
2219	Gebouwen – geboekte afschrijvingen			500.000	
	aan	269	Andere materiële vaste activa: geboekte afschrijvingen		500.000
		2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde		600.000

Voorbeeld 5

49. Een onderneming verwerft voor 600.000 euro een onroerend goed. Dit onroerend goed omvat een terrein met een waarde van 210.000 euro dat niet kan worden afgeschreven en een gebouw met een waarde van 390.000 euro dat lineair wordt afgeschreven over 30 jaar. Na 10 jaar vestigt de onderneming een vruchtgebruik ten gunste van een derde voor een periode van 15 jaar voor een bedrag van 400.000 euro.

Op het ogenblik van de vestiging van het vruchtgebruik, staat het onroerend goed als volgt in de rekeningen opgenomen:

Aanschaffingswaarde terrein	210.000
Aanschaffingswaarde gebouw	390.000
Gecumuleerde afschrijvingen (10 x 13.000)	- 130.000
	470.000

Indien de onderneming het vruchtgebruik niet had gevestigd, zou zij het onroerend goed gewoon verder hebben afgeschreven. Na 25 jaar (namelijk 10 jaar reeds afgeschreven en een vestiging van een vruchtgebruik voor een periode van 15 jaar) zouden de rekeningen er als volgt uitzien.

Aanschaffingswaarde terrein	210.000
Aanschaffingswaarde gebouw	390.000
Gecumuleerde afschrijvingen (25 x 13.000)	- 325.000
	275.000

Voor de bepaling van het bedrag van de afschrijvingen die moeten worden geboekt stelt de Commissie voor dat er rekening wordt gehouden met de boekwaarde van het gebouw in de veronderstelling dat de onderneming geen recht van vruchtgebruik zou hebben

verleend (390.000 - 325.000 = 65.000).

In dit voorbeeld wordt de vestiging van het vruchtgebruik in de boekhouding van de onderneming uitgedrukt door een uitzonderlijke afschrijving ten belope van 15 x 13.000 of 195.000 euro en per saldo een resultaat ten belope van 205.000 euro (400.000 – 195.000). De blote eigendom van het onroerend goed wordt vervolgens overgeboekt naar de rekening 26 Andere materiële vaste activa.

Boeking van de vestiging van het vruchtgebruik

416	Diverse vorderingen			400.000	
6602	Uitzonderlijke afschrijvingen op materiële vaste activa			195.000	
(6602	Uitzonderlijke waardeverminderingen op materiële vaste activa)[31]				
	aan	2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen		195.000
		743[32]	Diverse bedrijfsopbrengsten		400.000
		(2209	Terreinen: geboekte waardeverminderingen)[33]		

Overboeking naar de overige materiële vaste activa

260	Andere materiële vaste activa: aanschaffingswaarde			600.000	
2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen			325.000	
(2209	Terreinen: geboekte waardeverminderingen)				
	aan	269	Andere materiële vaste activa: geboekte afschrijvingen		325.000
		(269	Andere materiële vaste activa: geboekte waardeverminderingen)		
		2200	Terreinen: aanschaffingswaarde		210.000
		2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde		390.000

50. De Commissie is van oordeel dat deze boekhoudkundige verwerking overeenstemt met de economische werkelijkheid aangezien rekening wordt gehouden met het hoofdzakelijk tijdelijk karakter van het vruchtgebruik.

51. Op grond van voornoemde redenen mag geen gewone afschrijving worden toegepast op de boekwaarde van de blote eigendom zolang het vruchtgebruik duurt, ook al is het goed waarop de blote eigendom betrekking heeft een afschrijfbaar goed.

52. Vanuit financieel opzicht kan het bedrag dat als prijs voor het vruchtgebruik werd ontvangen worden beschouwd als een vergoeding voor de opbrengsten die het betrokken goed zou hebben opgeleverd indien het vruchtgebruik niet zou zijn overgedragen. Indien de waarde van de blote eigendom van het terrein voor de vennootschap, op inventarisdatum, lager is dan de boekwaarde, moet de vennootschap een waardevermindering boeken ten bedrage van de overwaardering[34].

53. Volgens de Commissie mag de voor het vruchtgebruik verkregen vergoeding niet worden gespreid via de overlopende rekeningen over de duur van het vruchtgebruik. Deze methode houdt immers onvoldoende rekening met de essentiële juridische kenmerken van het vruchtgebruik en de blote eigendom.[35]

7.2. Uitsluitend periodieke vergoedingen

54. Een onderneming is volle eigenaar van een onroerend goed. De onderneming vestigt een vruchtgebruik op dit onroerend goed zodat de onderneming enkel nog de blote eigendom overhoudt. De vergoeding voor het vruchtgebruik bestaat uitsluitend uit periodieke vergoedingen. De onroerende goederen zullen worden overgeboekt naar de rekening 26 Andere materiële vaste activa. De ontvangen periodieke vergoedingen zullen jaarlijks als opbrengst worden geboekt en de aanschaffingswaarde van het actief met beperkte gebruiksduur zal volgens een passend afschrijvingsplan verder worden afgeschreven.

55. De Commissie is van mening dat de periodieke vergoedingen niet als een vordering op lange termijn mogen worden geboekt, tenzij de modaliteiten in de overeenkomst zo zijn bepaald dat de vruchtgebruiker contractueel verplicht is de vergoedingen te betalen, zelfs indien hij eenzijdig afstand zou hebben gedaan van het recht van vruchtgebruik. In dit laatste geval zal de blote eigenaar bij het afsluiten van de overeenkomst reeds een definitieve en vaststaande vordering hebben op de vruchtgebruiker aangezien de vruchtgebruiker zelfs na een eenzijdige afstand van zijn recht verplicht zal zijn om de contractuele vergoedingen te blijven betalen.[36]

8. Vruchtgebruiker: vermenging door de verwerving van de blote eigendom

56. Overeenkomstig artikel 617 BW eindigt het vruchtgebruik onder meer door vermenging of vereniging van de beide hoedanigheden van vruchtgebruiker en van blote eigenaar in dezelfde persoon. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een onderneming de blote eigendom van een onroerend goed (ten bezwarende titel) verwerft waarover ze daarvoor ook al het vruchtgebruik had verworven. Aangezien het vruchtgebruik eindigt, zal de onderneming het vruchtgebruik niet langer als een afzonderlijk actief boeken.

57. Overeenkomstig artikel 35 KB W.Venn. wordt elk actief gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans opgenomen, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen. Overeenkomstig artikel 57 KB W.Venn. kan eventueel worden overgegaan tot een herwaardering.[37]

58. Bij de verwerving van de blote eigendom van het onroerend goed door de vruchtgebruiker, wordt de aanschaffingswaarde van dit onroerend goed bepaald door de som van de aanschaffingswaarde van het vruchtgebruik en de aanschaffingswaarde van de blote eigendom. Bij een gebouwd onroerend goed zal bijgevolg de aanschaffingswaarde op een passende wijze moeten worden opgesplitst in de aanschaffingswaarde van de bebouwde terreinen enerzijds en de aanschaffingswaarde van de gebouwen anderzijds.

Voorbeeld 6

59. De onderneming heeft het vruchtgebruik verworven van een loods voor een periode van 15 jaar met een aanschaffingswaarde van 600.000 euro. De loods heeft een verwachte economische gebruiksduur van 20 jaar.

Boeking bij de verwerving van het vruchtgebruik

2230	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: aanschaffingswaarde			600.000	
	aan	489	Andere diverse schulden		600.000

Jaarlijkse afschrijving

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa			40.000	
	aan	2239	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: geboekte afschrijvingen		40.000

Na 2 jaar heeft het zakelijk recht een boekwaarde van 520.000 euro (600.000 – 40.000 – 40.000).

Boekingen bij de verwerving van de blote eigendom

Twee jaar na de verwerving van het vruchtgebruik, verwerft de onderneming de blote eigendom van deze loods voor een bedrag van 550.000 euro.

2230	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: aanschaffingswaarde			550.000	
	aan	489	Andere diverse schulden		550.000

Vervolgens moeten een aantal correctieboekingen plaatsvinden om zo de huidige toestand correct weer te geven in de boekhouding van de onderneming. De onderneming bezit nu immers de volle eigendom van het goed en de aanschaffingswaarde van het goed moet worden uitgesplitst in de waarde van het bebouwd terrein enerzijds en de loods anderzijds. In dit voorbeeld wordt de waarde van het bebouwd terrein op het moment van de verwerving van de volle eigendom geraamd op 400.000 euro.

2200	Terreinen: aanschaffingswaarde			400.000	
2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde			750.000	
	aan	2230	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: aanschaffingswaarde		1.150.000

Overboeking van de reeds geboekte afschrijvingen[38]

2239	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: geboekte afschrijvingen			80.000	
	aan	2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen		80.000

Nadien zullen jaarlijks afschrijvingen in resultaat worden genomen naargelang de nog resterende economische gebruiksduur van de loods, namelijk 18 jaar (20 jaar verminderd met de twee jaar gedurende dewelke de loods reeds werd afgeschreven). In dit geval worden de jaarlijkse afschrijvingen als volgt berekend: (750.000 – 80.000) : 18 jaar = 37.222,22 euro.

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa			37.222,22	
	aan	2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen		37.222,22

9. Overdracht en einde van het vruchtgebruik vóór het verstrijken van de initieel voorziene duur

60. Wanneer een onderneming een recht van vruchtgebruik overdraagt aan een derde partij (het vruchtgebruik blijft bestaan) of afstand doet van haar recht (het vruchtgebruik eindigt) vóór het verstrijken van de initieel voorziene duur, zal deze verrichting in voorkomend geval moeten worden geboekt overeenkomstig de contractuele bepalingen.

61. Gelet op de zeer diverse mogelijke omstandigheden, vindt de Commissie het niet opportuun een algemene boekhoudkundige verwerking voor te stellen. De Commissie is echter van mening dat in de meeste gevallen de hierboven uiteengezette boekhoudkundige verwerkingen en de boekhoudkundige verwerking van het opstalrecht hieronder zullen kunnen worden toegepast.

IV. Opstalrecht

A. Definitie en kenmerken

62. In de wet van 10 januari 1824 over het recht van opstal (hierna: “Opstalwet”) wordt het opstalrecht gedefinieerd als een zakelijk recht dat

voor een periode van maximum vijftig jaar mag worden bepaald[39] om gebouwen, werken of beplantingen te hebben voor het geheel of een deel, op, boven of onder andermans grond.[40] Het opstalrecht kan worden gevestigd door elke titularis van een onroerend zakelijk recht, binnen de grenzen van zijn recht.

63. Om de juridische aspecten van de bouwwerken die worden opgericht door anderen dan de grondeigenaar te verduidelijken, wordt hierna kort ingegaan op de meest voorkomende gevallen.

1. Opstalrecht en onzelfstandig opstalrecht

64. Het opstalrecht (steeds een zakelijk recht) verschilt van het onzelfstandig opstalrecht dat in een ander (al dan niet zakelijk) recht vervat zit. Van een onzelfstandig opstalrecht, ook wel accessoir opstalrecht genoemd, is bijvoorbeeld sprake in een huurovereenkomst, een handelshuurovereenkomst, een erfpachtrecht of een vruchtgebruik. Het accessoir opstalrecht is accessoir aan een hoofdrecht. Dat is vaak een zakelijk recht, soms een obligatoir recht (bijvoorbeeld een huurrecht). Meestal is dat hoofdrecht ook contractueel verkregen, maar niet altijd (zo impliceert een erfdienstbaarheid van rechtswege een accessoir opstalrecht op het lijdend erf voor de werken vereist voor het gebruik. Sinds het Cassatiearrest van 19 mei 1988[41] wordt algemeen aangenomen dat een expliciete verzaking aan het recht van natrekking op een onroerend goed een zelfstandig opstalrecht doet ontstaan waarop de bepalingen van de Opstalwet van toepassing zijn[42].

65. De eigenaar van het goed waarop het opstalrecht betrekking heeft, bezit na het verstrijken van het opstalrecht opnieuw de volledige gebruiksrechten van het betrokken goed, samen met alle andere hieraan verbonden rechten. Wat betreft de eigendomsrechten met betrekking tot de gebouwen, werken of beplantingen wordt verwezen naar de artikelen 5 tot 8 Opstalwet.

66. De Opstalwet geldt uitsluitend voor het opstalrecht en niet voor het onzelfstandig opstalrecht[43]. Bovendien gelden de bepalingen uit de Opstalwet slechts voor zover de partijen er niet van afwijken in de overeenkomst.[44]

2. Bouwwerken op andermans grond zonder zelfstandig opstalrecht

67. Het kan voorkomen dat een onderneming bouwwerken uitvoert op, onder of boven een terrein van iemand anders zonder dat deze onderneming beschikt over een (zelfstandig) opstalrecht. Een dergelijke situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer bouwwerken worden opgericht op een terrein waarvan de bouwheer dacht eigenaar te zijn of bij bouwwerken op een terrein waarvan de bouwheer uitsluitend het vruchtgebruik heeft waarbij de grondeigenaar geen expliciete toelating heeft gegeven voor deze bouwwerken. In dit laatste geval is sprake van een onzelfstandig opstalrecht.

68. In artikel 555 BW wordt een vergoedingsregeling bepaald in het geval dat bouwwerken werden verricht op andermans grond zonder dat de bouwheer beschikt over een opstalrecht. In dit artikel heeft de eigenaar van het terrein het recht om de wegruiming te vorderen van de door de derde uitgevoerde werken of om deze werken te behouden. Indien de eigenaar kiest de werken te behouden is hij verplicht om de materialen en de arbeidslonen te vergoeden. Indien de derde die de werken tot stand heeft gebracht te goeder trouw was, kan de eigenaar de wegruiming niet vorderen, maar heeft hij de keuze om ofwel de materialen en het arbeidsloon te vergoeden, ofwel een bedrag te betalen dat gelijk is aan de door het erf verkregen meerwaarde.

69. De toepassing van artikel 555 BW veronderstelt dat het gebouwen, beplantingen en werken betreft die als bijzaak toegevoegd zijn aan de hoofdzaak maar op zich een zelfstandig bestaan kunnen leiden los van deze hoofdzaak. De bepaling van dit artikel zijn bijgevolg niet van toepassing op onderdelen van werken die werden uitgevoerd op de hoofdzaak en er voortaan in opgenomen en mee vermengd zijn. De vraag of een gebouw, beplanting of werk moet worden beschouwd als een zaak die vatbaar is voor een eigen en onafhankelijk bestaan en bijgevolg kan worden weggenomen zonder vernieling van de zaak waarin het gebouw, de beplanting of het werk in opgenomen is, behoort tot de soevereine appreciatie van de feitenrechter. [45]

70. De natrekking vindt in principe onmiddellijk plaats, behalve indien de partijen anders zijn overeengekomen.

3. Kostenleer: verrijking zonder oorzaak

71. Indien de bouwwerken bestaan uit bestanddelen die niet kunnen worden weggenomen, is de regeling van artikel 555 BW niet van toepassing. Uiteraard kunnen de partijen onderling een vergoedingsregeling afspreken. Deze vergoedingsregeling kan bijvoorbeeld geïnspireerd zijn op de kostenleer[46] die een onderscheid maakt tussen noodzakelijke kosten, nuttige kosten en luxekosten, of op het principe van het verbod van verrijking zonder oorzaak waarbij geldt dat een vergoeding moet worden betaald ten belope van het kleinste bedrag tussen de verarming van de benadeelde en de vermogensvermeerdering van de bevoordeelde.

72. Wat betreft de loutere verbeteringswerken die werden uitgevoerd door een opstalhouder, kan worden verwezen naar de expliciete bepalingen in artikel 599 BW en naar de bovenvermelde boekhoudkundige verwerking over het vruchtgebruik in randnummers 18 tot 21.

B. Boekhoudkundige verwerking

73. De regels die gelden voor de boekhoudkundige verwerking van een recht van vruchtgebruik zijn van overeenkomstige toepassing voor een opstalrecht. Hieronder volgen echter een aantal bijzondere gevallen en verduidelijkingen.

1. Verwerving van een opstalrecht onder bezwarende titel

74. In artikel 5 van de Opstalwet wordt bepaald dat de opstalhouder volledig beschikkingsbevoegd is over de bouwwerken die zich bij verwerving van het opstalrecht reeds op het terrein bevonden op voorwaarde dat de opstalhouder de prijs voor die bouwwerken aan de opstalgever heeft betaald. In dit geval wordt de opstalhouder eigenaar van de bouwwerken en zal hij de betaalde prijs voor de bestaande gebouwen, werken of beplantingen samen met de bijkomende kosten boeken als aanschaffingswaarde van de bouwwerken op de rekening 221 Gebouwen.

75. Een onzelfstandig opstalrecht wordt principieel niet op de rekening 223 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen geboekt. Het onzelfstandig opstalrecht zit vervat in een ander recht zodat dit onzelfstandig opstalrecht niet als een afzonderlijk actief wordt geboekt. Het betreft hier het onzelfstandig opstalrecht zelf en niet de gebouwen die zouden tot stand worden gebracht op basis van dit onzelfstandig opstalrecht. Dergelijke gebouwen worden, zoals vermeld in het voorgaand randnummer, geboekt op de rekening 221 Gebouwen.

2. Oprichting van bouwwerken op andermans grond

76. In de regel zal de overeenkomst kunnen worden gekaderd in één van de hierna onderscheiden gevallen.[47]

2.1. De duur van het opstalrecht of onzelfstandig opstalrecht is voldoende lang om de uitgaven economisch volledig af te schrijven

77. Een gebouw moet worden beschouwd als een investering van de onderneming, houder van het zelfstandig of onzelfstandig opstalrecht, indien in de overeenkomst wordt bepaald dat het gebouw eigendom blijft van de onderneming voor een periode die:

- overeenstemt met de normale economische gebruiksduur van het goed ; of
- voldoende lang is om de gemaakte kosten economische volledig af te schrijven.

Bijgevolg zal de opstalhouder het gebouw boeken op de rekening 221 Gebouwen. Vervolgens zal de onderneming de aanschaffingswaarde van de bouwwerken ten laste nemen via over de betrokken periode gespreide afschrijvingen.

2.2. De duur van het opstalrecht of onzelfstandig opstalrecht is onvoldoende lang om de uitgaven economisch volledig af te schrijven – (ernstige) vergoedingsregeling

78. In artikel 6 van de Opstalwet[48] wordt bepaald dat de grondeigenaar bij het eindigen van het opstalrecht een vergoeding verschuldigd is ten bedrage van de waarde van de door de opstalhouder opgerichte gebouwen, werken of beplantingen. Deze waarde is de werkelijke waarde van de gebouwen, werken of beplantingen op het moment dat het recht verstrijkt. Bijgevolg kan worden aangenomen dat de gewone afschrijvingen over de economische levensduur van het onroerend goed zullen volstaan en dat dus niet over een kortere termijn moet worden afgeschreven om te voldoen aan de vereisten van het getrouwe beeld van de jaarrekening.

79. Bij een onzelfstandig opstalrecht zal in de regel de houder van dit recht geen vergoeding kunnen eisen van de opstalgever bij afloop van het opstalrecht. Uiteraard kunnen de partijen wel overeenkomen om een vergoeding te betalen bij de beëindiging van het onzelfstandig opstalrecht. Indien een ernstige vergoedingsregeling werd overeengekomen, kan eveneens worden aangenomen dat om te voldoen aan de vereisten van het getrouwe beeld van de jaarrekening, het volstaat om het goed af te schrijven over zijn economische levensduur en dat het goed niet moet worden afgeschreven over de eventueel kortere looptijd van het onzelfstandig opstalrecht.

2.3. De duur van het opstalrecht of onzelfstandig opstalrecht is onvoldoende lang om de uitgaven economisch volledig af te schrijven - geen (of een onvoldoende) vergoedingsregeling

80. In onderhavig advies wordt het geval waarin de periode te kort is om de aanschaffingswaarde economisch volledig af te schrijven en waarbij tevens geen of een te lage vergoedingsregeling werd afgesproken tussen de opstalgever en de opstalhouder, niet behandeld.[49]

81. De Commissie merkt echter op dat het in sommige gevallen verantwoord kan zijn om aanvullend te investeren in een actief, zelfs wanneer de resterende looptijd van het opstalrecht of het onzelfstandig opstalrecht minder bedraagt dan de normale gebruiksduur van dit goed en er geen vergoedingsregeling werd vastgesteld voor deze investering.[50] De onderneming zal de investering dan afschrijven over de nog resterende looptijd van het opstalrecht aangezien de onderneming het actief in dat geval economisch volledig kan afschrijven over de periode tussen het ogenblik van de investering en het moment waarop het actief niet langer tot het vermogen van de onderneming behoort. Indien een onderneming bijvoorbeeld een investering doet met een normale gebruiksduur van 7 of 8 jaar om een garagepoort te vervangen en de resterende looptijd van het opstalrecht of het onzelfstandig opstalrecht bedraagt 5 jaar, kan de onderneming de investering afschrijven over de nog resterende periode van 5 jaar.

2.4. De opstalhouder moet de gebouwen, werken of beplantingen verwijderen en de grond in zijn oorspronkelijke staat herstellen

82. Indien in de overeenkomst wordt bepaald dat aan het einde van de overeengekomen periode de gebouwen, werken of beplantingen moeten worden verwijderd en de grond in zijn oorspronkelijke staat moet worden hersteld, zal de opstalhouder de gebouwen, werken of beplantingen afschrijven zoals uiteengezet in randnummers 77 tot 79 van dit advies. In een marktconforme overeenkomst zal de periode gedurende dewelke de opstalhouder over het goed beschikt, voldoende lang zijn om het goed economisch af te schrijven en de kosten van de verwijdering van de gebouwen, werken en beplantingen en het herstel van het terrein te dragen. Een voorziening moet worden gevormd om de kosten te dekken voor de verwijdering van de gebouwen, werken en beplantingen en voor het herstel van de grond in zijn oorspronkelijk staat. Deze voorziening wordt in principe lineair opgebouwd over de looptijd van de overeenkomst of over de gebruiksduur

indien deze duur korter is.

2.5. De overeenkomst bepaalt niet op welk tijdstip de natrekking uitwerking heeft

83. Indien een overeenkomst een onzelfstandig opstalrecht inhoudt en er niet wordt bepaald op welk tijdstip de natrekking uitwerking heeft, mag worden verondersteld dat de natrekking pas aan het einde van de overeenkomst[51] plaatsvindt.[52] Tot op het moment van de natrekking worden de bouwwerken geacht eigendom te zijn van de oprichter van de bouwwerken en zijn de in randnummers 77 tot 82 vermelde boekhoudregels van toepassing.

2.6. Onderneming-bouwheer heeft geen zakelijk recht

84. Wanneer de onderneming-bouwheer geen enkel zakelijk recht kan doen gelden op de onroerende goederen, kunnen deze goederen niet worden geboekt op de rekeningen 220 tot 223, maar dient de rekening 26 Andere materiële vaste activa te worden gebruikt.

3. Boekingen bij de grondeigenaar bij de beëindiging van het opstalrecht

85. In dit deel wordt eerst het vaakst voorkomende geval behandeld, namelijk het opstalrecht op een onbebouwd terrein. Het is echter mogelijk dat er bij de vestiging van het opstalrecht al gebouwen, werken of beplantingen op het terrein stonden. In dat geval moet een onderscheid worden gemaakt tussen het geval waarin de bestaande gebouwen, werken of beplantingen worden vergoed en het geval waarin deze gebouwen, werken of beplantingen niet worden vergoed.

3.1. Opstalrecht op een onbebouwd terrein

86. De grondeigenaar (opstalgever) verleent aan de opstalhouder een opstalrecht over een terrein zonder dat er gebouwen, werken of beplantingen aanwezig zijn op het moment van de vestiging van het opstalrecht. Tussen de vestiging van het opstalrecht en het verstrijken van de opstalovereenkomst is de grond niet van eigenaar veranderd.

87. Tenzij de partijen in de overeenkomst anders hebben bepaald, zal bij afloop van de opstalovereenkomst de grondeigenaar (opstalgever) de eigendom van de gebouwen, werken of beplantingen verwerven en de werkelijke waarde die de gebouwen, werken of beplantingen op dat moment hebben, moeten vergoeden.[53] Deze vergoeding en de eventuele bijkomende kosten vormen dan de aanschaffingswaarde van de gebouwen, werken of beplantingen die de opstalgever zal boeken.

88. Indien de partijen afwijken van artikel 6 van de Opstalwet en bepalen dat de opstalgever bij afloop van het opstalrecht geen vergoeding is verschuldigd aan de opstalhouder, is er sprake van een vermogenstoename in hoofde van de opstalgever op het moment dat het opstalrecht eindigt.

89. De Commissie zal in een later stadium ingaan op de vraag op welke wijze een onderneming de verkrijging om niet van de gebouwen, werken of beplantingen bij het einde van het opstalrecht boekhoudkundig moet verwerken in het geval deze verkrijging om niet een vergoeding uitmaakt voor het toegestane opstalrecht.

3.2. Opstalrecht: gebouwen, werken of beplantingen aanwezig bij aanvang van de overeenkomst die niet werden vergoed door de opstalhouder

90. Indien op het moment van de vestiging van het opstalrecht, de opstalhouder de aanwezige gebouwen, werken of beplantingen niet heeft vergoed, zal de opstalgever (grondeigenaar) bij het verstrijken van het opstalrecht deze gebouwen, werken of beplantingen terugnemen zonder daarvoor enige vergoeding verschuldigd te zijn.[54]

91. Bij de vestiging van het opstalrecht zal de opstalgever de gebouwen, werken of beplantingen overgeboekt hebben van de rekeningen 221 Gebouwen en 222 Bebouwde terreinen naar de rekening 26 Andere materiële vaste activa.[55] De opstalgever wordt bij afloop van de opstalovereenkomst (opnieuw) de volle eigenaar van alle gebouwen, werken of beplantingen. In dit geval dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de gebouwen, werken of beplantingen die reeds bestonden vóór de overeenkomst enerzijds, en de gebouwen, werken of beplantingen die werden opgericht door de opstalhouder tijdens de looptijd van de overeenkomst.

92. De boekhoudkundige verwerking van gebouwen, werken of beplantingen die door de opstalhouder werden opgericht tijdens de overeenkomst en die bij het einde van de overeenkomst toekomen aan de opstalgever (grondeigenaar) komt overeen met de boekhoudkundige verwerking van een opstalrecht op een onbebouwd terrein (randnummers 86 tot 89).

93. Voor de boekhoudkundige verwerking van gebouwen, werken of beplantingen die niet werden vergoed en die de opstalgever (grondeigenaar) kosteloos terugneemt kan overeenkomstig artikel 57 van het KB W.Venn. eventueel een herwaarderingsmeerwaarde worden geboekt.[56] De Commissie wenst te benadrukken dat de opstalgever niet verplicht is een herwaarderingsmeerwaarde te boeken.

Voorbeeld 7

94. Een onderneming heeft 3 jaar geleden een onroerend goed aangekocht voor 500.000 euro. De aanschaffingswaarde van het gebouw en de grond bedroegen respectievelijk 400.000 euro en 100.000 euro. Het gebouw wordt lineair afgeschreven op 20 jaar en de huidige boekwaarde bedraagt 340.000 euro.[57]

Tijdens het boekjaar wordt een opstalrecht gevestigd voor een periode van 11 jaar. De opstalhouder betaalt geen vergoeding voor het gebouw, maar betaalt een éénmalige vergoeding van 300.000 euro voor het opstalrecht.

Boekingen bij de vestiging van het opstalrecht

416	Diverse vorderingen			300.000	
	aan	764	Andere uitzonderlijke opbrengsten		300.000
6602	Uitzonderlijke afschrijvingen op materiële vaste activa			220.000[58]	
	aan	2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen		220.000

Overboeking naar de Overige materiële vaste activa

2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen			280.000	
260	Andere materiële vaste activa: aanschaffingswaarde			500.000	
	aan	2200	Terreinen: aanschaffingswaarde		100.000
		2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde		400.000
		269	Andere materiële vaste activa: geboekte afschrijvingen		280.000

Boeking bij afloop van het opstalrecht

2200	Terreinen: aanschaffingswaarde			100.000	
2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde			400.000	
269	Andere materiële vaste activa: geboekte afschrijvingen			280.000	
	aan	2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen		280.000
		260	Andere materiële vaste activa: aanschaffingswaarde		500.000

Opmerking

Gelet op de bepalingen van artikel 64, § 1, derde lid KB W.Venn zullen bij afloop van het opstalrecht in principe geen afschrijvingen worden teruggenomen.

3.3. Opstalrecht: gebouwen, werken of beplantingen aanwezig bij aanvang van de overeenkomst en vergoed door opstalhouder

95. Indien de opstalhouder een vergoeding heeft betaald voor de gebouwen, werken of beplantingen die zich reeds op het terrein bevonden bij aanvang van de opstalovereenkomst, wordt de opstalhouder volle eigenaar van deze gebouwen, werken of beplantingen[59]. Wanneer de opstalovereenkomst eindigt, zullen alle aanwezige gebouwen, werken of beplantingen door natrekking van rechtswege overgaan op de opstalgever (grondeigenaar). Hierdoor zal de opstalhouder, naargelang het geval, een meer- of minderwaarde realiseren aangezien in dit geval de opstalgever overeenkomstig artikel 6 van de Opstalwet een vergoeding dient te betalen aan de opstalhouder ten belope van de werkelijke waarde van de gebouwen, werken of beplantingen bij het verstrijken van de overeenkomst, tenzij de partijen in de overeenkomst een andere regeling hebben getroffen.

96. De vergoeding die verschuldigd is naar aanleiding van de eigendomsoverdracht vormt de aanschaffingswaarde waartegen de gebouwen, werken of beplantingen worden opgenomen in de boekhouding van de opstalgever.

3.4. Einde van het onzelfstandig opstalrecht

97. Indien de grondeigenaar een vergoeding betaalt bij afloop van het onzelfstandig opstalrecht wordt er een onderscheid gemaakt tussen het geval waarbij een nieuw actief wordt verworven en het geval waarbij de waarde van een bestaand actief toeneemt.

98. In het eerste geval bestaat de aanschaffingswaarde van het verworven actief uit de verschuldigde vergoeding en de eventuele bijkomende kosten. Het nieuwe actief wordt afgeschreven volgens een passend afschrijvingsplan.

99. In het tweede geval wordt de oorspronkelijke aanschaffingswaarde van het bestaande actief vermeerderd met de verschuldigde vergoeding en eventuele bijkomende kosten. Deze bijkomende aanschaffingswaarde wordt in principe afgeschreven over de nog resterende gebruiksduur van het oorspronkelijk actief.

4. Boekingen door de houder van het recht bij de beëindiging van het opstalrecht of het onzelfstandig opstalrecht

100. Zowel bij de afloop van een opstalrecht als bij de afloop van een onzelfstandig opstalrecht moet het actief naar aanleiding van de beëindiging van de overeenkomst worden uitgeboekt. Indien de houder van het recht een vergoeding ontvangt van de eigenaar die het recht heeft verleend, zal, naargelang het geval, een meer- of minderwaarde worden geboekt op de realisatie van het uitgeboekte actief.

V. Erfpachtrecht

101. Het erfpachtrecht is een zakelijk recht dat beperkt is in de tijd om het vol genot te hebben van een aan een ander toebehorend onroerend goed, onder gehoudenis om aan laatstgemelde, als een erkentenis van deszelfs eigendom, een jaarlijkse pacht te voldoen, hetzij in geld, hetzij in voortbrengselen of vruchten.[60]

102. De eigenaar van het goed waarop het erfpachtrecht betrekking heeft, heeft na afloop van het erfpachtrecht opnieuw de volle eigendom van het betrokken goed, samen met alle andere hieraan verbonden rechten.

103. Het belangrijkste verschil tussen het erfpachtrecht en het opstalrecht is de looptijd. Een erfpachtrecht heeft een minimale looptijd van 27 jaar en een maximale looptijd van 99 jaar, terwijl een opstalrecht geen minimale looptijd heeft, maar wel uitsluitend een maximale looptijd van 50 jaar. Deze termijnen zijn van openbare orde.

104. Wat betreft de juridische eigendomsrechten met betrekking tot de door de erfpachthouder opgerichte of overgenomen gebouwen, wordt verwezen naar de artikelen 7, 8 en 17 van de Erfpachtwet.

105. Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van een erfpachtrecht wordt verwezen naar de voorgaande hoofdstukken III. Vruchtgebruik - Blote eigendom en IV. Opstalrecht.

VI. Erfdienstbaarheid

106. Een erfdienstbaarheid is een last op een erf gelegd tot gebruik en tot nut van een erf dat aan een andere eigenaar toebehoort.[61]

107. In tegenstelling tot het recht van vruchtgebruik, het erfpachtrecht en het opstalrecht, die tijdelijk worden gevestigd op het betrokken goed, is de erfdienstbaarheid in principe voor een onbeperkte periode gevestigd op het goed.

108. Voor de begunstigde van de erfdienstbaarheid is de prijs die werd betaald voor de erfdienstbaarheid of als vergoeding voor de schade geleden door de erfdienstbaarheidsverlener, een onroerend goed dat moet worden afgeschreven over de verwachte nuttigheidsduur wanneer de economische levensduur van de erfdienstbaarheid beperkt is in de tijd. De kosten verbonden aan de verwerving van de erfdienstbaarheid worden geactiveerd en afgeschreven volgens de gewone regels voor bijkomende kosten.

109. De onderneming die de erfdienstbaarheid heeft verleend, moet de aanschaffingswaarde van het goed verminderen met de prijs die zij hiervoor heeft verkregen voor zover deze prijs overeenstemt met een ontwaarding van de aanschaffingswaarde. Het verschil tussen de verkregen prijs en de ontwaarding van de aanschaffingswaarde wordt in de resultatenrekening geboekt als een gerealiseerde meer- of minderwaarde.

110. In een heel aantal gevallen zal de erfdienstbaarheid gratis worden gevestigd of worden verkregen door een verkrijgende verjaring.

Wanneer een onderneming een erfdienstbaarheid heeft verkregen zonder daarvoor een vergoeding te moeten betalen, wordt dit recht bij gebrek aan een aanschaffingswaarde in principe niet geboekt. Het bestaan van dit recht moet worden vermeld in de toelichting.

Wanneer een onderneming kosteloos een erfdienstbaarheid heeft toegestaan, meent de Commissie dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen het geval waarbij de erfdienstbaarheid ten kosteloze titel wel of geen duurzame ontwaarding van het lijdende erf met zich heeft meegebracht. Indien de aanschaffingswaarde van het lijdende erf al dan niet definitief afneemt, moet deze waarde worden verminderd met het bedrag van deze ontwaarding. Ondergaat het lijdende erf geen ontwaarding, dan moet volgens de Commissie de aanschaffingswaarde van het lijdende erf niet worden verminderd.

VII. Bijzonderheden

111. Tijdens de duur van een tijdelijk recht zoals een vruchtgebruik, een opstalrecht of een erfpachtrecht kan de houder van dit recht het geactiveerde recht herwaarderen als aan de voorwaarden voor herwaardering is voldaan.[62]

112. De Commissie wenst te benadrukken dat er steeds grote voorzichtigheid geboden is bij het herwaarderen en dat zeer omzichtig te werk moet worden gegaan met het omzetten van herwaarderingsmeerwaarden in kapitaal. De Commissie beveelt aan om in geen geval een herwaarderingsmeerwaarde op een tijdelijk recht om te zetten in kapitaal.

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 9 juli 2014 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Volgens artikel 95, § 1 KB W.Venn. worden onder rubriek III. D Leasing en soortgelijke rechten onder meer opgenomen “de gebruiksrechten op lange termijn op bebouwde onroerende goederen waarover de vennootschap beschikt op grond van erfpacht, opstal, leasing of soortgelijke overeenkomsten, wanneer de contractueel te storten termijnen, naast de rente en de kosten van de verrichting, ook de integrale wedersamenstelling dekken van het kapitaal dat de gever in het gebouw heeft geïnvesteerd” (onroerende leasing).

3 Artikel 94, VIIIbis (verkort schema) en 91, XVIIbis KB W.Venn.(volledig schema).

4 Artikel 578 van het BW.

5 Zie artikel 617 BW. Het successief vruchtgebruik wordt hier buiten beschouwing gelaten.

Een rechtspersoon kan niet overlijden. Wanneer de vruchtgebruiker een rechtspersoon is, wordt de ontbinding van de rechtspersoon

6 gelijkgesteld met het overlijden van de vruchtgebruiker-natuurlijk persoon (zie onder meer V. SAGAERT, goederenrecht, Beginselen van Belgisch privaatrecht V, Mechelen, Kluwer, 2014, nr. 466; Mathieu MUYLLE, De contractuele grenzen van de duur van het recht van vruchtgebruik, 98-100, nr. 7-9, in V. SAGAERT en A. VERBEKE (eds.), Vruchtgebruik. Mogelijkheden, beperkingen en innovaties, Antwerpen - Cambridge, Intersentia, 2012; H. DE PAGE en R. DEKKERS, Tôme VI, Traité élémentaire de droit civil Belge, 1953, 331, nr. 407). In het geval van een fusie of een splitsing treden de rechtsopvolgers in de plaats van de ontbonden vennootschap.

7 Artikel 619 BW.

8 Artikel 35 KB W.Venn.

9 Hier wordt uitsluitend de afloop op het voorziene moment van het verstrijken van de termijn waarvoor het vruchtgebruik werd gevestigd beoogd en niet de gevallen van vermenging of vereniging van vruchtgebruiker en (blote) eigenaar in eenzelfde persoon, een eenzijdige afstand van het recht van vruchtgebruik, een beëindiging ingevolge de ontbinding van de vruchtgebruiker of een beëindiging ingevolge het geheel tenietgaan van het onroerend goed waarop het vruchtgebruik is gevestigd.

10 Bijlage bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, hoofdstuk II Omschrijving van de rubrieken, Deel 1 Balans, III. Materiële vaste activa, III. E. In erfpacht, huurfinanciering of met gelijkaardige rechten gehouden vaste activa (BS 19 oktober 1976, 13494).

11 Artikel 94, VIIIbis KB W.Venn. (verkort schema) en 91, XVIIbis KB W.Venn. (volledig schema).

12 Behoudens in voorkomend geval een uitboeking van de orderekeningen..

13 Artikel 94, VIIIbis KB W.Venn. (verkort schema) en 91, XVIIbis KB W.Venn. (volledig schema).

14 Tenzij voor het uitvoeren van deze werken een opstalrecht werd gevestigd (zie IV. Opstalrecht hieronder).

15 Zie randnummer 4.

16 50.000 euro – 30.000 euro.

17 Zie ook IV. Opstalrecht, B., 2., 2.2, randnummers 78 en 79.

18 Zijnde 60 % van de boekwaarde van het onroerend goed, dit is 60 % van 60.000 + 60 % van (240.000 – 132.000).

19 Dit is 100.800 af te schrijven over een periode van 20 jaar.

20 Artikel 35 KB W.Venn.

21 Dit is 40 % x 300.000 + 15 % bijkomende kosten, in het voorbeeld wordt er van uitgegaan dat de aanschaffingswaarde van de blote eigendom voor 75 % betrekking heeft op het terrein en voor 25 % betrekking heeft op het gebouw. Het verdient de aanbeveling om deze uitsplitsing boekhoudkundig uit te drukken en bijgevolg 103.500 te boeken op een subrekening die betrekking heeft op de blote eigendom van het terrein en 34.500 te boeken op een subrekening die betrekking heeft op de blote eigendom van het gebouw.

22 Wanneer het vruchtgebruik betrekking heeft op een actief dat niet afschrijfbaar is, is geen sprake van een afschrijving maar van een waardevermindering. Een waardevermindering kan worden geboekt indien voldaan is aan de voorwaarden van artikel 64, § 2 KB W.Venn. (zie ook randnummer 45).

23 Artikel 45 KB W.Venn.

24 Zie ook CBN-advies 2010/15 – Afschrijvingsmethoden, Bull. CBN, nr. 56, december 2010, 3-15.

25 Zie ook randnummer 32 waarin de Commissie aanbeveelt om een onderscheid te maken tussen de het gedeelte van de aanschaffingswaarde dat betrekking heeft op het terrein en het gedeelte van de aanschaffingswaarde dat betrekking heeft op het gebouw. De verdere afschrijving van de aanschaffingswaarde van het goed kan slechts betrekking hebben op de aanschaffingswaarde van het gebouw aangezien terreinen in principe niet kunnen worden afgeschreven.

26 Uiteraard slechts voor het gedeelte van de aanschaffingswaarde dat betrekking heeft op goederen met een beperkte gebruiksduur. Het gedeelte van de blote eigendom dat betrekking heeft op de aanschaffingswaarde van de blote eigendom van het terrein wordt in principe niet afgeschreven.

27 Artikel 100, 2° KB W.Venn.

28 Artikel 64, § 1, derde lid KB W.Venn.

29 Verkoopprijs van 400.000 euro en een uitzonderlijke afschrijving van 300.000 euro.

30 Of 764 Andere uitzonderlijke opbrengsten

31 Indien, ingevolge de vestiging van het vruchtgebruik, het terrein een waardevermindering zou ondergaan.

32 Of 764 Andere uitzonderlijke opbrengsten

33 Indien, ingevolge de vestiging van het vruchtgebruik, het terrein een waardevermindering zou ondergaan.

34 Zie ook randnummer 44 van onderhavig advies.

35 Zie ook randnummer 43 van onderhavig advies.

36 Als een vooruitbetaling wordt aldus aangemerkt al de vergoedingen die effectief bij aanvang van het contract worden gestort alsmede, onverminderd de toepassing van artikel 67, § 2, c) KB W.Venn., al de toekomstige betalingen waaraan de houder van het recht in geen enkel geval kan verzaken. Worden niet aangemerkt als een vooruitbetaling, de overige periodieke vergoedingen vermeld in het contract. Deze laatste vergoedingen worden boekhoudkundig verwerkt zoals de vergoedingen van een gewone huurovereenkomst.

37 Zie ook CBN-advies 2011/14 - Herwaarderingsmeerwaarden, Bull. CBN, nr. 60, 5 - 21.

38 De Commissie is van mening dat in de meeste gevallen als uitgangspunt kan worden aangenomen dat de geboekte afschrijvingen van het vruchtgebruik in hoofdzaak kunnen worden toegerekend aan een afschrijving van de opgerichte gebouwen.

39 Artikel 4 Opstalwet zoals gewijzigd door artikel 124 van de Wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie (BS 14 mei 2014).

40 Artikel 1 Opstalwet zoals gewijzigd door artikel 124 van de Wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie (BS 14 mei 2014.

41 www.cass.be

42 J. VERSTAPPEN, Zakelijke rechten en fiscaliteit, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2004, 20, nr. 18.

43 Zie onder meer J. VERSTAPPEN, Erfpacht, opstal en vruchtgebruik, Gent, Larcier , 2004, 16.

44 De Opstalwet heeft een suppletief karakter, waardoor de partijen kunnen afwijken van de bepalingen van de Opstalwet. De bepaling omtrent de beperking van maximale looptijd van het opstalrecht tot 50 jaar is evenwel van openbare orde zodat deze maximale termijn niet kan worden overschreden (artikel 8 van de Opstalwet).

45 Cass. 23 december 1943.

46 De kostenleer is een van de meer bijzondere toepassingen van het recht der ongegronde verrijking, naast de subsidiaire meer algemene verrijkingsvordering (M. STORME, “Ontwikkelingen verbintenissenrecht 2000-2014”, https://www.law.kuleuven.be/personal/mstorme/recyclageverbintenissenrecht.pdf, 64-65).

47 In CBN-advies 150/3 - Bouwwerken op andermans grond (Bull. CBN, nr. 19, juli 1986, 20-21) heeft de Commissie reeds een aantal van deze gevallen behandeld.

48 Artikel 6 heeft een suppletief karakter zodat partijen er in hun overeenkomst van kunnen afwijken.

49 Zie randnummer 4.

50 Deze situatie stemt overeen met de situatie bedoeld in het tweede gedachtestreepje van randnummer 77.

51 Eigen toevoeging : Strikt genomen is het aan het einde van het hoofdrecht.

52 Zie ook De Page, Traité élémentaire de droit civil belge, Vol. IV, nr. 685 en volgende.

53 Artikel 6 Opstalwet.

54 Artikel 7 Opstalwet.

55 In de boekhouding van de opstalhouder zullen tijdens de duur van de opstalovereenkomst deze reeds aanwezige gebouwen niet op de rekening 221 Gebouwen geboekt worden. Indien de vergoeding voor het opstalrecht integraal wordt vooruitbetaald zal het bedrag ter vergoeding van het gebruik van deze gebouwen inbegrepen zijn in het bedrag geboekt op de rekening 223 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen.

56 Zie ook CBN-advies 2011/14 - Herwaarderingsmeerwaarden, Bull. CBN, nr. 60, januari 2012, 5 - 21.

57 400.000 - 3 x 20.000 = 340.000

58 11 x 20.000 = 220.000

59 De opstalgever zal deze gebouwen dan uitboeken aangezien hij geen eigenaar meer is zijn van deze gebouwen.

60 Artikel 1 van de wet van 10 januari 1824 over het recht van erfpacht (hierna: Erfpachtwet).

61 Artikel 637 BW.

62 Op grond van artikel 57 KB W.Venn. mag een vennootschap o.m. haar materiële vaste activa herwaarderen, wanneer de waarde van deze activa, bepaald in functie van hun nut voor de vennootschap, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde. Wanneer de betrokken activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap of van een onderdeel daarvan mogen zij slechts worden geherwaardeerd in de mate waarin de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de vennootschap of van het betrokken bedrijfsonderdeel. Deze zogeheten dubbele rentabiliteitsvoorwaarde wordt nader toegelicht in CBN-advies 2011/14 – Herwaarderingsmeerwaarden, Bull. CBN, nr. 60, januari 2012, 5-21.