COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2015/4 - Leasing

Advies van 24 juni 2015[1]

Samenvatting

Het doorslaggevende criterium om een leasing op boekhoudrechtelijk vlak te onderscheiden van gewone verhuring, is de integrale wedersamenstelling van het door de leasinggever geïnvesteerde kapitaal via de door de leasingnemer contractueel te storten termijnen, verhoogd met de daarmee gelijkgestelde verplichtingen. Het geïnvesteerde kapitaal zal, afhankelijk van de situatie, bepaald worden door de aanschaffingswaarde van het betrokken goed dan wel de marktwaarde van het betrokken goed. Naargelang de overeenkomst betrekking heeft op een roerend goed of op een onroerend goed, worden verschillende elementen in aanmerking genomen om na te gaan of er integrale wedersamenstelling is van het door de leasinggever geïnvesteerde kapitaal. Ook de rente en de kosten van de verrichting dienen in ieder geval gedekt te zijn door middel van de termijnen.

Indien de overeenkomst beantwoordt aan de boekhoudkundige definitie van leasing, wordt de verrichting boekhoudkundig verwerkt volgens de specifiek hiervoor bepaalde regels.

- De leasingnemer neemt de hem toegekende gebruiksrechten op aan de actiefzijde van de balans, en boekt de nog verschuldigde kapitaalbetalingen aan de passiefzijde onder de schulden. Aangezien het lichten van de aankoopoptie geen verplichting uitmaakt voor de leasingnemer, vertegenwoordigt het bedrag van de aankoopoptie geen schuld aan de passiefzijde van zijn balans. Het bedrag van de eventuele aankoopoptie wordt bijgevolg ook niet opgenomen in de aanschaffingswaarde van het actief, maar moet door de leasingnemer worden opgenomen onder de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen. Het geleasede goed wordt door de leasingnemer afgeschreven volgens de regels die gelden voor het onderliggend actiefbestanddeel.
- De leasinggever krijgt door het afsluiten van het leasingcontract een vordering op de leasingnemer ten belope van de uitstaande kapitaalbetalingen verschuldigd door de leasingnemer. De winst die voortvloeit uit de overdracht van het gebruiksrecht wordt onmiddellijk en integraal als opbrengst geboekt. Indien er een aankoopoptie is, en er kan redelijkerwijze worden aangenomen dat de leasinggever aan het einde van de overeenkomst het verschuldigde bedrag tot lichting van de optie zal verkrijgen, dan blijft het bedrag van de aankoopoptie bij de leasinggever geboekt staan onder de overige materiële vaste activa.

Indien de huurovereenkomst niet beantwoordt aan de boekhoudkundige definitie van leasing, spreekt men over huur of renting, operationele leasing, of “non full-payout lease”. Het in huur gegeven materieel vast actief verschijnt in deze gevallen niet op het actief van de balans van de huurder, maar blijft op het actief van de balans van de verhuurder staan. De boeking van de huurvergoedingen verloopt rechtstreeks via het resultaat. In het specifieke geval waarin contractueel is vastgelegd dat er een grote eerste betaling is of een verhoogde eerste huur, vindt de inresultaatname plaats in de periode waarop deze betaling betrekking heeft.

De kosten of opbrengsten die voortvloeien uit sale and lease back verrichtingen worden boekhoudkundig verwerkt via de overlopende rekeningen.

Inhoudsopgave

I. Inleiding
II. Boekhoudrechtelijke kwalificatie van de overeenkomst
A. Overeenkomsten die kwalificeren als leasing volgens artikel 95 KB W.Venn.
1. Algemene principes
1.1. Artikel 95 KB W.Venn.
1.2. Begrip “geïnvesteerd kapitaal” bij roerende en onroerende leasing
2. Integrale wedersamenstelling van het kapitaal bij roerende leasing
3. Integrale wedersamenstelling van het kapitaal bij onroerende leasing

B. Overeenkomsten die niet kwalificeren als leasing volgens artikel 95 KB W.Venn.
III. Boekhoudkundige verwerking
A. Overeenkomsten die kwalificeren als leasing volgens artikel 95 KB W.Venn.
1. In hoofde van de leasingnemer
1.1. Boekingen bij het afsluiten van het leasingcontract
1.2. Boekingen tijdens de looptijd van het leasingcontract
1.3. Boekingen bij het einde van het leasingcontract
1.4. Overdracht van het leasingcontract
1.5. Informatieverschaffing in de toelichting bij de jaarrekening
2. In hoofde van de leasinggever
2.1. Boekingen bij het afsluiten van het leasingcontract
2.2. Boekingen tijdens de looptijd van het leasingcontract
2.3. Boekingen bij het einde van het leasingcontract
2.4. Informatieverschaffing in de toelichting bij de jaarrekening
B. Overeenkomsten die niet kwalificeren als leasing onder artikel 95 KB W.Venn.
1. In hoofde van de huurder
1.1. Boekingen bij het afsluiten van het huurcontract
1.2. Boekingen tijdens de looptijd van het huurcontract
1.3. Informatieverschaffing in de toelichting
2. In hoofde van de verhuurder
2.1. Boekingen bij het afsluiten van het huurcontract
2.2. Boekingen tijdens de looptijd van het huurcontract
2.3. Informatieverschaffing in de toelichting
C. Sale and lease back-overeenkomsten

I. Inleiding

In dit advies wordt de boekhoudkundige verwerking behandeld van gebruiksrechten op roerende en onroerende goederen, zowel vanuit het standpunt van de houder van het recht als vanuit het standpunt van de gever van het gebruiksrecht.

De boekhoudrechtelijke kwalificatie van de overeenkomst (Deel II van dit advies) steunt op artikel 95 KB W.Venn. en is van belang om te bepalen welke boekhoudkundige verwerking (Deel III van dit advies) moet worden toegepast. Op boekhoudkundig vlak verschijnt (financiële) leasing immers aan de actiefzijde van de balans van de leasingnemer, als aan de voorwaarden van artikel 95 KB W.Venn. is voldaan (zie Deel II.A en Deel III.A). Alle andere transacties (huur, renting, operationele leasing), die dus niet aan deze voorwaarden voldoen, worden boekhoudkundig als huur behandeld, en komen dus niet voor in de balans van de huurder (zie Deel II.B en Deel III.B). Tot slot wordt in dit advies de boekhoudkundige verwerking van sale and lease back-overeenkomsten (Deel III.C) besproken.

II. Boekhoudrechtelijke kwalificatie van de overeenkomst

A. Overeenkomsten die kwalificeren als leasing volgens artikel 95 KB W.Venn.

1. Algemene principes

1.1. Artikel 95 KB W.Venn.

1. Artikel 95 KB W.Venn. definieert wat op boekhoudkundig vlak onder “gebruiksrechten waarover de vennootschap beschikt op grond van leasing” moet worden verstaan:

> “III. D. Leasing en soortgelijke rechten.
> Onder die post worden opgenomen :
>
> 1° 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;
> 2° de gebruiksrechten op roerende goederen waarover de vennootschap beschikt op grond van leasing of soortgelijke overeenkomsten, wanneer de contractueel te storten termijnen, verhoogd met het bedrag dat moet worden betaald bij optielichting indien de nemer een koopoptie bezit, naast de rente en de kosten van de verrichting ook de integrale wedersamenstelling dekken van het kapitaal dat de gever in het goed heeft geïnvesteerd. Het bedrag dat moet worden betaald om een koopoptie te lichten, komt evenwel enkel in aanmerking als het ten hoogste vijftien procent vertegenwoordigt van het kapitaal dat de gever in het goed heeft geïnvesteerd.
>
> Met een prijs voor het lichten van de in het 2° bedoelde koopoptie, binnen de voormelde beperking van vijftien procent, wordt de kapitaalfractie gelijkgesteld van de contractueel bedongen vergoeding in geval van gebruik van een mogelijkheid om de verrichting te verlengen.

Met een in het 1° en 2° bedoelde termijn wordt het bedrag gelijkgesteld, voor zover bepaald:

a) dat de nemer verschuldigd is voor de verwerving van de zakelijke rechten die de gever bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer de nemer er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een verkoopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven;
b) dat de gever van een derde moet ontvangen voor de overdracht van de zakelijke rechten die hij bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer deze derde er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een verkoopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven."

2. In het artikel worden een aantal kenmerken opgesomd waaraan een leasingovereenkomst in boekhoudkundig opzicht moet beantwoorden. Hierbij wordt binnen de materiële vaste activa een onderscheid gemaakt tussen de gebruiksrechten op lange termijn op bebouwde onroerende goederen (onroerende leasing)[2] en de gebruiksrechten op roerende goederen (roerende leasing)[3]. Wanneer de in artikel 95 KB W.Venn. opgesomde voorwaarden vervuld zijn, moeten zowel de leasinggever als de leasingnemer de verrichting in hun boekhouding verwerken volgens de specifieke regels die het KB W.Venn. voorschrijft voor leasingverrichtingen.

3. De leasing bedoeld in art. 95 KB W.Venn. wordt in de literatuur steevast omschreven als een "financiële leasing" of een "full-payout lease". Indien de overeenkomst niet kwalificeert als een financiële leasing wordt gesproken van een huur, een operationele leasing of een "non full-payout lease" (zie punt B. Overeenkomsten die niet kwalificeren als leasing onder artikel 95 KB W.Venn.).

4. De Commissie wenst vooraf te benadrukken dat de omschrijving in artikel 95 KB W.Venn. (en het feit dat de activa in leasing in het schema van de balans onderdeel uitmaken van de materiële vaste activa) impliceert dat de door het KB W.Venn. voorgeschreven boekhoudkundige verwerking uitsluitend van toepassing is op leasingovereenkomsten die betrekking hebben op materiële vaste activa.

5. De boekhoudkundige kwalificatie van de verrichting dient volgens de Commissie plaats te vinden bij het afsluiten van de overeenkomst. Zowel bij de leasinggever als bij de leasingnemer gebeurt de kwalificatie door het bestuursorgaan van de vennootschap, op basis van de definitie in artikel 95 KB W.Venn. en de feitelijke gegevens van het specifieke geval. Hierbij wordt zowel door de leasinggever als door de leasingnemer met alle kenmerken van de overeenkomst rekening gehouden. De boekhoudkundige kwalificatie van de overeenkomst zal in principe dezelfde zijn in hoofde van de leasingnemer en in hoofde van de leasinggever, aangezien zowel op juridisch vlak als op economisch vlak het geleasede actief ofwel in handen van de ene ofwel in handen van de andere is. Het kan evenwel voorvallen, wanneer er bijvoorbeeld een terugkoopverbintenis is van de leverancier waarvan de leasingnemer niet op de hoogte was, dat eenzelfde leasingovereenkomst als een operationele lease wordt gekwalificeerd in hoofde van de leasingnemer, maar als een financiële lease bij de leasinggever. De Commissie is van mening dat dit mogelijk is in gevallen waarin de leasingnemer niet op de hoogte kan zijn van bepaalde informatie; tussen verbonden vennootschappen wordt steeds verondersteld een volledige informatie-uitwisseling te hebben plaatsgevonden.

6. Als belangrijkste principe geldt dat de verrichting, in economisch opzicht, als een in hoofdzaak financiële verrichting moet worden beschouwd, en dat er wordt geacht een substantiële overdracht te hebben plaatsgevonden van alle aan het goed verbonden risico's en voordelen als de verrichting voldoet aan de voorwaarden van artikel 95 KB W.Venn.

1.2. Begrip "geïnvesteerd kapitaal" bij roerende en onroerende leasing

7. Het doorslaggevende criterium om een leasing op boekhoudrechtelijk vlak te onderscheiden van gewone verhuring, is de integrale wedersamenstelling van het door de leasinggever geïnvesteerde kapitaal via de door de leasingnemer contractueel te storten termijnen, verhoogd met de daarmee gelijkgestelde verplichtingen. De Commissie onderstreept dat de integrale wedersamenstelling van het kapitaal voorzichtig, oprecht en te goeder trouw moet worden beoordeeld conform art. 32 KB W.Venn., rekening houdend met de normale marktomstandigheden. Zodoende zal een overeenkomst met wedersamenstelling van het kapitaal ten belope van 90 % maar tegen een hogere rentevoet dan de gangbare marktrente op dat tijdstip voor dergelijke verrichtingen (hogere rentevoet die het verschil zou dekken) in feite neerkomen op een integrale wedersamenstelling van het kapitaal.[4] Met andere woorden: de gebruikte interestvoet moet marktconform zijn en kan niet artificieel worden verhoogd teneinde de kwalificatie als financiële leasing te vermijden. De Commissie is van mening dat de gebruikte interestvoet dient overeen te stemmen met de interestvoet die zou vastgelegd zijn indien dezelfde overeenkomst was afgesloten met een externe partij, rekening houdend met de omstandigheden waarin de leasingnemer zich bevindt op het moment van afsluiten van het contract.

8. Wat betreft de interpretatie van het begrip integrale wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal, merkt de Commissie verder op dat de tekst van het KB W.Venn. duidelijk betrekking heeft op het meest voorkomende geval, waarbij **het goed door de leasinggever wordt gekocht of gebouwd nadat hij met de leasingnemer een leasingovereenkomst heeft gesloten** en waarbij bijgevolg de aanschaffing of de bouw van het goed en het in leasing geven daarvan nauw verbonden verrichtingen zijn. In die gevallen is het geïnvesteerd kapitaal gelijk aan de **aanschaffingswaarde** van het goed verhoogd met de bijkomende kosten.

9. Volgens de Commissie mag dit evenwel niet leiden tot een uitsluitend letterlijke interpretatie voor overeenkomsten die afwijken van de standaardovereenkomsten van leasing. Zoals hierboven reeds gezegd, wordt in het verslag aan de Koning bij het Koninklijk Besluit van 3 december 1993 immers in dit verband onderstreept dat de integrale wedersamenstelling van het kapitaal waarvan sprake is in de omschrijving, te goeder trouw moet worden geïnterpreteerd, rekening houdend met de normale marktomstandigheden.

Bij overeenkomsten van gebruiksrechten, die geen betrekking hebben op een goed dat door de leasinggever speciaal werd gekocht of gebouwd volgens de specifieke eisen van de leasingnemer, maar op **een goed dat vroeger reeds deel uitmaakte van het vermogen van**

de leasinggever, is het niet uitzonderlijk dat de aanschaffingswaarde van het goed door de algemene economische evolutie maar ook door de toestand op de markt, aanzienlijk verschilt van de marktwaarde op het moment waarop de overeenkomst met de leasingnemer wordt gesloten. De Commissie opteert in dit geval voor de **marktwaarde**, dit wil zeggen het bedrag waarvoor een goed van een goed geïnformeerde, vrij handelende verkoper, op de datum van de verhuurovereenkomst en onder concurrentiële voorwaarden, kan overgaan in de handen van een goed geïnformeerde, vrij handelende koper, omwille van volgende redenen:

1. Normaliter zullen de partijen op basis van die waarde de voorwaarden hebben vastgelegd waaronder de gebruiksrechten aan de leasingnemer worden toegekend.
2. Uitgaan van een (in voorkomend geval aanzienlijk) lagere aanschaffingswaarde houdt het gevaar in dat de betrokken verrichting een leasingverrichting wordt en dus een financiële verrichting in de zin van een kredietverrichting, wat niet noodzakelijk overeenstemt met de eigenlijke bedoeling van de betrokken partijen.
3. Het moment waarop de overeenkomst wordt gesloten waarin de leasingnemer gebruiksrechten op lange termijn worden toegekend, is bepalend om de overeenkomst te kwalificeren als gewone huurovereenkomst dan wel als leasingovereenkomst. De historische kostprijs van het goed is hier noch economisch, noch financieel relevant. Het is slechts in de mate waarin de wedersamenstelling steunt op de marktwaarde van het goed op dat moment, dat wordt vermoed dat het merendeel van de voordelen en de risico's met betrekking tot het goed aan de leasingnemer worden overgedragen.

10. Wat betreft de kwalificatie van overeenkomsten die betrekking hebben op de verhuur van door de verhuurder **zelf geproduceerde goederen**, wanneer het in de te storten termijnen begrepen kapitaalbedrag weliswaar de vervaardigingsprijs van de goederen dekt, maar lager is dan de prijs die hij zou hebben gekregen indien deze verhuurder voor diezelfde goederen met dezelfde tegenpartij en op hetzelfde tijdstip een verkoopovereenkomst had gesloten in plaats van een verhuurovereenkomst, is de Commissie van oordeel dat met deze laatste prijs rekening moet worden gehouden om uit te maken of het geïnvesteerde bedrag integraal wordt wedersamengesteld, en dus niet met de vervaardigingsprijs van het betrokken goed. Een verrichting waarbij enkel de lagere vervaardigingsprijs wordt gedekt, kan niet worden beschouwd als leasing, maar is een gewone roerende of onroerende verhuur die dan ook op passende wijze in de boekhouding dient te worden verwerkt.

De Commissie is dus met andere woorden van oordeel dat, met het oog op de boekhoudkundige kwalificatie, in een overeenkomst waarin de producent van het goed gelijktijdig de verhuurder van het goed is, het geïnvesteerde bedrag van de leasingovereenkomst niet moet worden begrepen als de vervaardigingsprijs van het betrokken goed, maar als **de prijs die de producent-verhuurder op hetzelfde tijdstip zou hebben verkregen indien hij een verkoopovereenkomst had gesloten in plaats van een leasingovereenkomst** (rekening houdend met eventuele kortingen, ristorno's of rabatten die aan dezelfde tegenpartij zouden worden verleend). Wanneer het in de te storten termijnen begrepen kapitaalbedrag – desgevallend bij roerende leasing met inbegrip van de prijs die moet worden betaald bij het lichten van de aankoopoptie of met inbegrip van de betalingen verschuldigd bij verlenging van de overeenkomst – de verkoopprijs niet dekt, spreekt het voor zich dat de verrichting, in economisch opzicht, niet als een in hoofdzaak financiële verrichting kan worden beschouwd en dat er geen substantiële overdracht plaatsvindt van alle aan het goed verbonden risico's en voordelen. De producent blijft een risico lopen op zijn commerciële marge en moet het goed dus logischerwijze, bij het verstrijken van de overeenkomst, terugvinden in zijn vermogen. Een dergelijke verrichting moet bijgevolg als roerende of onroerende verhuur en niet als leasing worden beschouwd.

11. Wanneer de leasinggever **een oud goed (bijv. een gebouw of een machine) heeft aangekocht dat, met oog op het afsluiten van een leasingcontract, grondig wordt gerenoveerd of gemoderniseerd,** is het geïnvesteerde kapitaal gelijk aan de **oorspronkelijke aanschaffingsprijs van het verworven oud goed, verhoogd met de kosten van omvorming en/of renovatie** van dat goed, tenzij de marktwaarde van het goed na renovatie of modernisering hoger is: dan wordt met deze hogere marktwaarde rekening gehouden. Gaat het om een goed dat vroeger reeds deel uitmaakte van het vermogen van de leasinggever waaraan door de leasinggever renovatiewerken of moderniseringswerken worden uitgevoerd, dan is het geïnvesteerde kapitaal gelijk aan de marktwaarde van het goed na de renovatiewerken of moderniseringswerken.

12. In de gevallen waarin de **leasinggever een korting (hoeveelheidskorting, eindejaarskorting, …) heeft verkregen van zijn leverancier,** moet voor de bepaling van het geïnvesteerde kapitaal rekening worden gehouden met deze korting, op voorwaarde dat het precieze bedrag van deze korting gekend is bij aanvang van het leasingcontract. Deze situatie zal zich eerder voordoen bij leasing van roerende goederen dan bij leasing van onroerende goederen.

2. Integrale wedersamenstelling van het kapitaal bij roerende leasing

13. Krachtens artikel 95 KB W.Venn. worden onder de post III.D. Leasing en soortgelijke rechten opgenomen:

> " 2° de gebruiksrechten op **roerende goederen** waarover de vennootschap beschikt op grond van leasing of soortgelijke overeenkomsten, wanneer de contractueel te storten termijnen, verhoogd met het bedrag dat moet worden betaald bij optielichting indien de nemer een koopoptie bezit, naast de rente en de kosten van de verrichting ook de integrale wedersamenstelling dekken van het kapitaal dat de gever in het goed heeft geïnvesteerd. Het bedrag dat moet worden betaald om een koopoptie te lichten, komt evenwel enkel in aanmerking als het ten hoogste vijftien procent vertegenwoordigt van het kapitaal dat de gever in het goed heeft geïnvesteerd.
>
> Met een prijs voor het lichten van de in het 2° bedoelde koopoptie, binnen de voormelde beperking van vijftien procent, wordt de kapitaalfractie gelijkgesteld van de contractueel bedongen vergoeding in geval van gebruik van een mogelijkheid om de verrichting te

verlengen.

Met een in het 1° en 2° bedoelde termijn wordt het bedrag gelijkgesteld, voor zover bepaald :

a) dat de nemer verschuldigd is (aan de gever) voor de verwerving van de zakelijke rechten die de gever bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer de nemer er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een verkoopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven;

b) dat de gever van een derde moet ontvangen voor de overdracht van de zakelijke rechten die hij bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer deze derde er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een verkoopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven."

14. Opdat een verrichting als roerende leasing kan worden aangemerkt, moeten de contractueel te storten termijnen, in voorkomend geval verhoogd met het bedrag dat moet worden betaald om de koopoptie (of desgevallend: de verlengingsoptie of de verkoopoptie) te lichten, naast de rente en de kosten van de verrichting, ten minste ook de wedersamenstelling van het kapitaal dekken dat de gever heeft geïnvesteerd in het roerende goed waarop de overeenkomst slaat.[5] De integrale wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal wordt vastgesteld op basis van een aflossingstabel aan de hand waarvan wordt nagegaan of het volledige geïnvesteerde kapitaal wordt terugbetaald met de kapitaalsfractie die vervat zit in de termijnen. Uit deze aflossingstabel moet tevens blijken dat op het moment van het afsluiten van het contract alle door de leasinggever gedane kosten (financieringskosten, transportkosten,...) volledig gedekt zijn.

De Commissie is tevens van mening dat voor de bepaling van de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal het geheel van de gedurende de eerste niet-opzegbare periode van het contract verschuldigde termijnen in aanmerking moet worden genomen. Dit impliceert dat, ingeval er contractueel is vastgelegd dat de voortijdige beëindiging aanleiding geeft tot betaling van een schadevergoeding die overeenstemt met de resterende termijnen, deze vergoeding wordt meegeteld voor de bepaling van de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal.

Aankoopoptie in hoofde van de leasingnemer

15. Een koopoptie of een eigendomsoverdracht bij het verstrijken van de overeenkomst die in een financiële leasing wordt bedongen[6], kan als een normaal bestanddeel van deze overeenkomst worden beschouwd, gezien de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal en de waarschijnlijkheid dat er na afloop een effectieve gebruikswaarde overblijft voor de leasingnemer. Het feit zelf dat dergelijke koopoptie of automatische eigendomsoverdracht hierin voorkomt, wordt niet beschouwd als bepalend voor de boekhoudkundige kwalificatie van de verrichting.[7] Ook indien geen koopoptie of automatische eigendomsoverdracht in de overeenkomst is opgenomen, kan de overeenkomst kwalificeren als een leasing.

Wanneer in de overeenkomst een koopoptie ten gunste van de nemer voorkomt, dan wordt de te betalen prijs bij uitoefening van deze koopoptie in aanmerking genomen als bestanddeel van de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal, zij het enkel als de optie hoogst waarschijnlijk daadwerkelijk zal worden gelicht bij de afloop van de overeenkomst. Aangezien die waarschijnlijkheid moet worden ingeschat bij de sluiting van de overeenkomst, wordt op enigszins forfaitaire wijze bepaald dat in principe het te betalen bedrag bij de lichting van de optie enkel in aanmerking komt wanneer het ten hoogste 15% vertegenwoordigt van het kapitaal dat de gever in het betrokken goed heeft geïnvesteerd.[8] Mocht de prijs voor de optielichting procentueel meer bedragen, dan zou dit er immers kunnen op wijzen dat de gever de belangrijkste risico's en voordelen verbonden aan het goed niet echt aan de leasingnemer heeft overgedragen en dat de verrichting derhalve niet kan worden gekwalificeerd als een kredietverrichting.[9] Deze regel houdt volgens de Commissie in dat als het kapitaal, naast de rente en de kosten, reeds wedersamengesteld is zonder rekening te houden met deze koopoptie, de overeenkomst zal kwalificeren als een leasingovereenkomst in de zin van artikel 95 KB W.Venn.

Verlengingsoptie in hoofde van de leasingnemer

16. Eventueel kan bedongen worden dat de leasingnemer het recht heeft om het contract te verlengen.[10] Het betreft hier een optie in hoofde van de leasingnemer, waardoor die kan beslissen om de overeenkomst tegen een lagere vergoeding voort te zetten.[11] In de gevallen waarin de roerende leasing door de leasingnemer kan verlengd worden door middel van betaling van bijkomende periodieke betalingen, wordt het kapitaalgedeelte van deze bijkomende betalingen in aanmerking genomen worden om vast te stellen of het geïnvesteerde kapitaal integraal wordt wedersamengesteld, als deze in totaal ten hoogste 15% van het geïnvesteerde kapitaal bedragen op het moment van het afsluiten van het contract. Voor de wedersamenstelling van het kapitaal wordt evenwel in principe geen rekening gehouden met de bijkomende periodieke betalingen indien het kapitaalgedeelte ("de kapitaalfractie van de contractueel bedongen vergoeding") van deze bijkomende betalingen in totaal meer bedraagt dan 15% van het geïnvesteerde kapitaal.

Verkoopoptie in hoofde van de leasinggever

17. Ingeval de leasinggever zich een verkoopoptie voorbehoudt op het betrokken goed, hetzij tegenover de leasingnemer[12], hetzij tegenover een derde[13], meestal de leverancier van het goed, of ingeval dat de leasinggever van de leasingnemer of van een derde een verbintenis tot aankoop van het betrokken goed bedingt, worden de belangrijkste aan het goed verbonden risico's en voordelen overgedragen. Het is dan ook normaal dat de prijs voor het lichten van de verkoopoptie of de krachtens de verkoopverbintenis te betalen prijs in aanmerking wordt genomen voor de bepaling van de integrale wedersamenstelling van het kapitaal ten aanzien van de gever, zonder dat daarom rekening moet worden gehouden met voornoemde beperking van 15%. De prijs die de leasinggever moet krijgen bij het lichten van de verkoopoptie of de uitvoering van de koopverbintenis, wordt evenwel enkel in aanmerking genomen wanneer die bepaald is en wanneer de verbintenis is aangegaan bij het afsluiten van de leasingverrichting.[14]

3. Integrale wedersamenstelling van het kapitaal bij onroerende leasing

18. Krachtens artikel 95 van het KB W.Venn. worden onder de post III.D. Leasing en soortgelijke rechten opgenomen:

" **1° 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;

Met een in het 1° en 2° bedoelde termijn wordt het bedrag gelijkgesteld, voor zover bepaald :

a) dat de nemer verschuldigd is voor de verwerving van de zakelijke rechten die de gever bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer de nemer er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een verkoopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven;

b) dat de gever van een derde moet ontvangen voor de overdracht van de zakelijke rechten die hij bezit op het betrokken onroerend of roerend goed wanneer deze derde er zich bij het afsluiten van de verrichting, eventueel ingevolge een verkoopoptie, toe verbonden heeft deze rechten te verwerven."

19. Voor onroerende leasing is het doorslaggevende criterium de vraag of de contractueel te storten termijnen (in voorkomend geval vermeerderd met het bedrag van de verkoopoptie) toelaten het door de leasinggever geïnvesteerde kapitaal in het gebouw, vermeerderd met de rente en de kosten van de verrichting, integraal weder samen te stellen.[15] De integrale wedersamenstelling van het geïnvesteerd kapitaal wordt vastgesteld aan de hand van een aflossingstabel waarin wordt nagegaan of op het moment van het afsluiten van de overeenkomst het volledige kapitaal, wordt terugbetaald met de kapitaalsfractie die vervat zit in de termijnen, en of alle door de leasinggever gedane kosten (financieringskosten, kosten m.b.t. de oprichting van het gebouw, maar ook de reële kost of opportuniteitskost verbonden aan het gebruik van het terrein) volledig gedekt zijn. Het gedeelte van de periodieke vergoedingen dat in rekening wordt genomen om na te gaan of er integrale wedersamenstelling is van het in het gebouw geïnvesteerde kapitaal, is dus exclusief de vergoeding voor het gebruik van het terrein, die in rekening wordt gebracht als kost van de verrichting. De Commissie benadrukt dat het gedeelte van de vergoeding dat op het gebruik van het terrein betrekking heeft, op marktconforme wijze bepaald moet worden.

De Commissie is tevens van mening dat voor de bepaling van de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal het geheel van de gedurende de eerste niet-opzegbare periode verschuldigde termijnen in aanmerking moet worden genomen. Dit impliceert dat, ingeval er contractueel is vastgelegd dat de voortijdige beëindiging van het contract aanleiding geeft tot betaling van een schadevergoeding die overeenstemt met de resterende termijnen, deze vergoeding wordt meegeteld voor de bepaling van de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal.

20. In het specifieke geval waarin de leasingnemer of een derde de grond in eigendom heeft en aan de leasinggever daarop een zakelijk recht geeft zoals bv. bij wijze van een opstalrecht bepaald in de wet van 10.01.1824, zal de leasinggever veelal een vergoeding moeten betalen aan de leasingnemer of die derde voor het gebruik van dit zakelijk recht. Deze kost dient ook gedekt te zijn via de wedersamenstelling van de kosten verbonden aan de verrichting.

Kenmerkend aan een erfpachtrecht gevestigd als draagvlak van een onroerende leasing is het feit dat door de leasinggever een éénmalige canon wordt betaald die enerzijds een vergoeding omvat voor het gebouw en anderzijds een vergoeding voor de grond. Kenmerkend hieraan is tevens dat, in tegenstelling tot het geval waarin de leasinggever volle eigenaar is van de grond, de investering door de leasinggever in een vergoeding voor de grond slechts een waarde heeft beperkt in de tijd, namelijk voor de duur van het erfpachtrecht. Om de wedersamenstelling na te gaan van het geïnvesteerd kapitaal, wordt de vergoeding voor het gebruik van de grond geventileerd over enerzijds de duur van de leasing en anderzijds de duur na het leasingcontract. Het bedrag dat slaat op de periode na de afloop van het leasingcontract dient in dit geval niet in rekening te worden gebracht voor de beoordeling van de wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal.

Een voorbeeld kan dit illustreren: een leasinggever betaalt een éénmalige canon van 1.000 voor een erfpacht van 27 jaar op een nieuw gebouwd onroerend goed waarin de oprichtingskost van het gebouw 730 vertegenwoordigt en de vergoeding voor de grond 270. Het leasingcontract heeft een duur van 15 jaar. Na afloop van het leasingcontract bedraagt de resterende duur van het erfpachtrecht dus nog 12 jaar. De vergoedingen die door de leasingnemer worden betaald ter uitvoering van het leasingcontract, moeten enerzijds het in het gebouw geïnvesteerde kapitaal (730) dekken, en moeten anderzijds het gebruik van de grond gedurende 15 jaar dekken (15/27 x 270 = 150). Het bedrag van de aankoopoptie zal normaliter samenvallen met de resterende waarde van de vergoeding voor het gebruik van de grond voor de periode die loopt vanaf het einde van de leasingovereenkomst tot het einde van de erfpacht, i.e. 12 jaar (12/27 x 270 = 120). [16]

21. Om te bepalen of er bij onroerende leasing een integrale wedersamenstelling is van het in het gebouw geïnvesteerde kapitaal, wordt het bedrag van de aankoopoptie of verlengingsoptie waarover de leasingnemer beschikt niet in aanmerking genomen. De prijs voor het lichten van de koopoptie ten gunste van de leasingnemer, kan enkel in aanmerking worden genomen als het gaat om verrichtingen die betrekking hebben op roerende goederen (zie supra, randnummers 15 en 16). Dit onderscheid ten opzichte van roerende leasing werd traditioneel verantwoord door het feit dat onroerende leasing vaak neerkomt op een financiële verrichting wat het gebouw betreft, gekoppeld aan een speculatieve investering wat het terrein betreft.[17]

22. Is er een verkoopoptie in hoofde van de leasinggever, dan is de prijs die moet worden betaald bij het lichten van deze optie, een element dat moet worden toegevoegd aan de periodieke betalingen om te bepalen of er een integrale wedersamenstelling is van het geïnvesteerde kapitaal, ongeacht of de tegenpartij van de optie de leasingnemer[18] of een derde[19] is.

23. In artikel 95 KB W.Venn. wordt wel aangegeven welke elementen in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of er integrale wedersamenstelling is van het in het gebouw geïnvesteerde kapitaal, maar wordt geen definitie opgenomen van dit geïnvesteerde kapitaal. Wat precies moet worden verstaan onder het begrip geïnvesteerd kapitaal wordt door de Commissie uiteengezet in de randnummers 8 t.e.m. 12 van dit advies.

24. Hoewel soms wordt bepaald dat de zakelijke rechten die de leasinggever op het betrokken onroerende goed bezit, bij het verstrijken van de overeenkomst – automatisch[20] of naar keuze (aankoopoptie) van de leasingnemer – worden overgedragen, is die overdracht geen essentieel criterium om de verrichting op boekhoudrechtelijk vlak als een leasingverrichting te kwalificeren.[21]

25. De Commissie is tot slot van mening dat overeenkomsten van handelshuur niet vallen onder de noemer "soortgelijke overeenkomsten" zoals omschreven in artikel 95 KB W.Venn., aangezien het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 duidelijk stelt dat de rubriek "leasing en soortgelijke rechten" wordt beperkt tot die overeenkomsten waaruit duidelijk blijkt dat zij in hoofde van de leasingnemer leiden tot een duurzame bestemming van activa voor de bedrijfsuitoefening, en in hoofde van de leasinggever tot het afsluiten van een kredietverrichting.[22]

B. Overeenkomsten die niet kwalificeren als leasing volgens artikel 95 KB W.Venn.

26. Indien de huurovereenkomst niet beantwoordt aan de definitie van leasing zoals geformuleerd in artikel 95 KB W.Venn., spreekt men over een huur of renting, een operationele leasing, of een "non full-payout lease". Het in huur gegeven materieel vast actief verschijnt in deze gevallen niet op het actief van de balans van de leasingnemer.

III. Boekhoudkundige verwerking

27. Indien de leasingovereenkomst beantwoordt aan de hierboven besproken definitie van leasing, dient de verrichting verwerkt te worden volgens de specifiek hiervoor bepaalde boekhoudkundige regels.

A. Overeenkomsten die kwalificeren als leasing volgens artikel 95 KB W.Venn.

1. In hoofde van de leasingnemer

1.1. Boekingen bij het afsluiten van het leasingcontract

28. Krachtens artikel 62, eerste lid KB W.Venn. worden de gebruiksrechten betreffende materiële vaste activa waarover de onderneming beschikt op grond van leasing of soortgelijke contracten onder de activa opgenomen voor het gedeelte van de volgens de overeenkomst te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft.

Aangezien in artikel 62 enkel "het gedeelte van de volgens de overeenkomst te storten termijnen" wordt vermeld, is de Commissie van mening dat zowel het bedrag van de aankoopoptie als het bedrag van de verkoopoptie niet wordt geboekt onder de materiële vaste activa. Voor het bepalen van de aanschaffingswaarde van het geleasede actief kunnen deze bedragen immers niet gelijkgesteld worden met een termijn.

Ook alle kosten die bijkomend ten laste worden gelegd van de leasingnemer (bijvoorbeeld transportkosten, kosten eerste ingebruikname,...), moeten door de leasingnemer worden geboekt op het debet van de rekening 25 Vaste activa in leasing of op grond van een soortgelijk recht, als onderdeel van de aanschaffingswaarde van het geleasede actief.

29. De vraag stelt zich op welk ogenblik de activa in de balans dienen te worden opgenomen. Het tijdstip van de ondertekening van de leasingovereenkomst valt immers niet noodzakelijk samen met het tijdstip waarop de gebruiksrechten door de leasingnemer worden verkregen. De Commissie is van mening dat de leasingnemer de in leasing genomen activa op het actief van zijn balans moet activeren op het ogenblik waarop de voornaamste risico's en voordelen van het goed aan hem worden overgedragen.[23] Hiervoor kan geen algemene regel geformuleerd worden: dit ogenblik wordt bepaald op basis van de bepalingen van het contract en is afhankelijk van de aard van het betrokken goed.[24] Valt dit ogenblik na de ondertekening van het leasingcontract, dan wordt het bestaan van het leasingcontract vermeld onder de niet in balans opgenomen rechten en verplichtingen. In het specifieke geval waarin de leasingbetalingen reeds worden opgestart vooraleer de gebruiksrechten worden overgedragen, boekt de leasingnemer de gedane vooruitbetalingen onder de actiefrubriek Vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen.

30. Tezelfdertijd met de opname op het actief, boekt de leasingnemer aan de passiefzijde van de balans (onder de post VIII.A.3 Leasingschulden en soortgelijke en onder de post IX.A Schulden op meer dan een jaar die binnen het jaar vervallen) een schuld, ten belope van het terug te betalen kapitaalbestanddeel. De verplichtingen aan de passiefzijde (d.w.z. de leasingschulden) worden ieder jaar gewaardeerd ten belope van het gedeelte van de in de volgende boekjaren te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft.[25] Afhankelijk van de tijdsduur zal een gedeelte van deze schuld worden geboekt onder de schulden op meer dan één jaar (MAR-rekening 172 Leasingschulden en soortgelijke) en het overige gedeelte onder de schulden die binnen het jaar vervallen (MAR-rekening 422 Leasingschulden en soortgelijke).[26]

31. Aangezien het lichten van de aankoopoptie geen verplichting uitmaakt voor de leasingnemer, vertegenwoordigt het bedrag van de aankoopoptie geen schuld aan de passiefzijde van zijn balans. Het bedrag van de eventuele aankoopoptie wordt bijgevolg ook niet opgenomen in de aanschaffingswaarde van het actief, maar moet door de leasingnemer worden opgenomen onder de niet in de balans

opgenomen rechten en verplichtingen, meer bepaald onder de 09-rekeningen (Diverse rechten en verplichtingen).

1.2. Boekingen tijdens de looptijd van het leasingcontract

1.2.1 Jaarlijks terugkerende boekingen (betaling annuïteit[27], afschrijvingen, overboeking naar schulden op korte termijn, pro rata interestkost)

32. Op de vervaldag betaalt de leasingnemer de annuïteit. In de boekhouding van de leasingnemer wordt deze leasingvergoeding uitgesplitst per periode in een kapitaalbestanddeel ter aflossing van het in het goed geïnvesteerde kapitaal en een rentebestanddeel ter vergoeding van de financiering en andere kosten. Bij iedere leasingbetaling wordt het kapitaalbestanddeel inbegrepen in de periodieke leasingvergoeding door de leasingnemer in mindering gebracht van de nog uitstaande leasingschuld en wordt het kostenbestanddeel als financiële kost geboekt.[28]

33. De leasingnemer schrijft het geleasede goed af volgens de regels die gelden voor het onderliggend actiefbestanddeel.[29]

De afschrijvingsperiode dient ten laatste aan te vangen op het ogenblik waarop de uitrusting of het gebouw effectief in gebruik wordt genomen of klaar is om effectief te worden gebruikt. Als de leasingnemer reeds de terugbetalingen opstart, vooraleer de gebruiksrechten aan hem werden overgedragen, neemt hij deze betalingen in zijn balans op als vooruitbetalingen, en kan hij op deze vooruitbetalingen reeds afschrijven.

Als basis voor de berekening van de afschrijvingen wordt de aanschaffingswaarde[30] gehanteerd, dit is het gedeelte van de volgens de overeenkomst te storten termijnen, dat strekt tot de wedersamenstelling van de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft, vermeerderd met de kosten (die door de leasingnemer moeten worden gedragen). Het staat de onderneming vrij om de afschrijvingsregels inzake gebruik van het goed vast te stellen.

Boekhoudrechtelijk zijn geen bijzondere afschrijvingsmethoden of –ritmes vastgelegd, maar wordt enkel bepaald dat de afschrijvingen gespreid moeten worden over de waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur van het onderliggend actiefbestanddeel[31] waarop de leasingovereenkomst betrekking heeft.[32] Wanneer de fiscale wetgeving ter zake versnelde afschrijvingen toelaat, dan kunnen deze versnelde afschrijvingen ook boekhoudkundig worden toegepast.[33]

Hoewel het volgens de Commissie logisch voorkomt de bijkomende kosten af te schrijven op dezelfde wijze en volgens hetzelfde ritme als de hoofdsom, is er geen bezwaar tegen de volledige afschrijving van bijkomende kosten tijdens het boekjaar waarin ze werden gemaakt of tegen een afschrijving op basis van een percentage dat afwijkt van dat toegepast op de hoofdsom, indien een dergelijke afschrijving fiscaal wordt toegestaan. [34]

Wanneer de leasingnemer verbeterings- of verbouwingswerken uitvoert tijdens de loop van het contract (zie randnummer 37), kan hij, als hij deze kosten geactiveerd heeft, deze kosten ook afschrijven volgens de hierboven uiteengezette principes. Wanneer het geleasede goed niet meer wordt gebruikt door de leasingnemer, dient door hem een uitzonderlijke afschrijving te worden geboekt.

34. Het gedeelte van de schuld dat in de loop van het volgende boekjaar zal vervallen, moet op het einde van elk boekjaar overeenkomstig artikel 95 KB W.Venn overgebracht worden naar de schulden op korte termijn.

35. Indien de vervaldag van de leasingsom niet samenvalt met de inventarisdatum, moet overeenkomstig artikel 95 KB W.Venn. bij het afsluiten van het boekjaar het pro rata van de (intrest)kost geboekt worden. Bij het begin van het daaropvolgende boekjaar wordt deze kost tegengeboekt.

1.2.2 Herwaarderingsmeerwaarden

36. Tijdens de duur van het contract is het niet uitgesloten dat de leasingnemer het geleasede goed gaat herwaarderen, als aan de voorwaarden voor herwaardering voldaan is.[35]

De Commissie wenst te benadrukken dat grote voorzichtigheid geboden is bij het herwaarderen in het algemeen 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.

1.2.3 Voorzieningen voor herstellingen aan het geleasede goed

37. Als in de leasingovereenkomst is opgenomen dat de leasingnemer het geleasede goed op het einde van de overeenkomst in zijn oorspronkelijke staat moet herstellen, dan dient de leasingnemer hiervoor desgevallend tijdens de looptijd van het contract een voorziening aan te leggen voor de uit te voeren herstellingen.

1.2.4 Verbeterings- of verbouwingswerken

38. De Commissie is van mening dat verbeterings- of verbouwingswerken die worden uitgevoerd aan de geleasede goederen, moeten geboekt worden op de rekening 26 Andere materiële vaste activa.

1.3. Boekingen bij het einde van het leasingcontract

39. Op het einde van het contract, bij het verstrijken van de contractueel overeengekomen termijn, kunnen zich de volgende situaties

voordoen.

1) Is er een aankoopoptie, dan kan de leasingnemer de optie lichten en de optieprijs betalen. Het aankooprecht in het kader van de optie verdwijnt door de uitoefening ervan, zodat ook de desbetreffende buitenbalansrekeningen worden tegengeboekt. De leasingnemer boekt zowel de de aanschaffingswaarde als de reeds geboekte afschrijvingen over van de 25-rekeningen naar de desbetreffende rubriek van de materiële vaste activa (Terreinen en gebouwen; Installaties, machines en uitrusting; Meubilair en rollend materieel).

Naar aanleiding van het lichten van de optie zal de aanschaffingswaarde van het actiefbestanddeel toenemen met het bedrag van de optie.

- In de meeste gevallen wordt het goed nadien verder aangewend voor bedrijfsdoeleinden. In dit geval wordt het bedrag van de aankoopoptie geactiveerd onder de desbetreffende rubriek van de
- Indien de leasingnemer het vast actief niet meer voor zijn bedrijfsexploitatie aanwendt, wordt het goed overgeboekt naar de rekening 26 Andere materiële vaste activa. Indien nodig, moet de waarde onmiddellijk herleid worden tot de vermoedelijke realisatiewaarde.

2) Indien de leasingnemer niet overgaat tot verwerving van het goed, omdat hij de optie niet licht of omdat contractueel is bepaald dat het goed bij afloop van het contract terugkeert naar de leasinggever, moet alleen het einde van het contract aangeduid worden. De activarekeningen met betrekking tot het geleasede goed worden tegengeboekt, er wordt een uitzonderlijke afschrijving geboekt voor het eventuele resterende deel (in de gevallen waarin de afschrijvingsperiode langer was dan de duur van de leasingovereenkomst). Indien de leasingovereenkomst een aankoopoptie bevatte, wordt in de buitenbalansrekeningen aangeduid dat de optie uitdooft.

1.4. Overdracht van het leasingcontract

40. Wanneer de leasingnemer zijn rechten vóór het verstrijken van de initieel voorziene duur van de leasingovereenkomst overdraagt aan een derde partij, zal deze verrichting in voorkomend geval in hoofde van de overnemer moeten worden geboekt overeenkomstig de algemeen geldende principes inzake de boekhoudkundige verwerking van leasingcontracten. Gezien de zeer diverse mogelijke omstandigheden, vindt de Commissie het niet opportuun een algemene boekhoudkundige verwerking voor te stellen.

1.5. Informatieverschaffing in de toelichting bij de jaarrekening

41. Volgende informatie met betrekking tot de leasingovereenkomst dient door de leasingnemer opgenomen te worden in de toelichting:

- III.D., een staat van de materiële vaste activa die opgenomen zijn onder de rubriek leasing en soortgelijke rechten, met vermelding van de aanschaffingswaarde (per einde van het vorige boekjaar, de mutaties ervan tijdens het boekjaar, en het bedrag ervan per einde van het boekjaar), eventuele meerwaarden, afschrijvingen en het bedrag van de nettoboekwaarde per einde van het boekjaar, waarbij een uitsplitsing wordt gemaakt in terreinen en gebouwen, installaties, machines en uitrusting, meubilair en rollend materieel;
- X., een staat van de schulden die een uitsplitsing vermeldt van de schulden met een oorspronkelijke looptijd van meer dan één jaar naargelang hun resterende looptijd (ten hoogste één jaar, meer dan één jaar doch hoogstens vijf jaar en meer dan vijf jaar). Tevens dient aangeduid te worden of de schulden of gedeelten van die schulden gewaarborgd worden door Belgische overheidsinstellingen of zakelijke zekerheden;
- XVII.A.4, de rechten tot aankoop van vaste activa.

Daarnaast moet in de toelichting ook een samenvatting van de waarderingsregels worden gegeven.

Verder beveelt de Commissie aan om in de toelichting een algemene beschrijving te geven van de belangrijkste bepalingen opgenomen in de leasingovereenkomsten, waaronder desgevallend:

1. het bestaan en de voorwaarden van voorwaardelijke leasebetalingen;
2. het bestaan en de inhoud of het bedrag van verlengingsopties of koopopties; en
3. beperkingen die voorvloeien uit de leasingovereenkomsten, zoals met betrekking tot dividenduitkeringen, aanvullende financiering en het sluiten van andere leasingovereenkomsten.

2. In hoofde van de leasinggever

2.1. Boekingen bij het afsluiten van het leasingcontract

2.1.1 Boeking van de leasingvordering

42. Door het afsluiten van het leasingcontract verkrijgt de leasinggever een vordering op de leasingnemer: de uitstaande kapitaalbetalingen verschuldigd door de leasingnemer worden in de boekhouding van de leasinggever aan de actiefzijde onder de vorderingen geboekt (V.B. en VII.B.). [36] Het betreft een vordering op termijn, die bestaat uit de gecumuleerde kapitaalbestanddelen van de door de leasingnemer te betalen leasingsommen.

Afhankelijk van de termijn valt de vordering onder de vorderingen op langer dan één jaar (MAR 29, voor wat betreft de leasingsommen die buiten het lopende boekjaar vervallen), of onder de vorderingen op ten hoogste één jaar (MAR 40 en 41, voor wat betreft de leasingsommen die binnen het boekjaar vervallen).

Indien leasing de normale ondernemingsactiviteit uitmaakt, zal de vordering worden geboekt onder de handelsvorderingen (MAR 2900 en 400). Indien leasing echter slechts een toevallige ondernemingsactiviteit is, wordt de vordering geboekt onder de overige vorderingen (MAR

2910 en 416).

2.1.2 Boeking van de winst uit de overdracht van het gebruiksrecht

43. Wat ingeval bij het afsluiten van een leasingovereenkomst blijkt dat het bedrag van de leasingvordering die de leasinggever t.a.v. de leasingnemer verwerft, het bedrag van de aanschaffingsprijs[37] van het geleasede goed overtreft?

Naar het oordeel van de Commissie moet het verschil tussen de aanschaffingsprijs van een goed bestemd om in leasing te worden gegeven en het bedrag van de vordering op de leasingnemer, onmiddellijk en integraal in de resultatenrekening onder de opbrengsten worden geboekt. Door het sluiten van een leasingovereenkomst waarna het goed aan de leasingnemer wordt geleverd en dus het gebruiksrecht op het goed aan de leasingnemer wordt overgedragen, heeft de leasinggever zich immers van zijn hoofdverbintenis bevrijd, aangezien de leasingovereenkomst voor hem geen gespreide of opeenvolgende prestaties impliceert. Met toepassing van artikel 33, tweede lid van het KB W.Venn., krachtens hetwelk rekening moet worden gehouden met de kosten en de opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop de kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, moet de winst uit deze verrichting dan ook onmiddellijk in resultaat worden genomen. Hierbij moet uiteraard worden bedacht dat de leasingvordering die de leasinggever als gevolg van het afsluiten van de leasingovereenkomst activeert, overeenstemt met de kapitaalwaarde van het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft. Dit vloeit a contrario voort uit hetgeen in artikel 62 KB W.Venn. is bepaald met betrekking tot de boekhoudkundige verwerking bij de leasingnemer. Het gedeelte van de periodieke leasingvergoedingen dat overeenstemt met een interestvergoeding wordt daarentegen niet geactiveerd door de leasinggever, maar a rato van de periodieke betalingen in resultaat genomen. Het is dus fout om uit de regel dat het verschil tussen de aanschaffingsprijs van het goed en de vordering op de leasingnemer onmiddellijk in resultaat moet worden genomen, af te leiden dat het verschil tussen enerzijds, de som van de kapitaalwaarde van het geleasede goed en de gekapitaliseerde interestbetalingen begrepen in de periodieke leasingvergoedingen, en anderzijds, de aanschaffingsprijs voor het geleasede goed betaald door de leasinggever, onmiddellijk en integraal als een gerealiseerde winst zou moeten of mogen geboekt worden.

Volgende boeking vindt plaats in hoofde van de leasinggever bij overdracht van de gebruiksrechten:

290			Handelsdebiteuren
(Of 291			Overige vorderingen: vorderingen op rekening)
22..9 t.e.m. 24..9 of			
26..9			Geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa
	aan	23	Installaties, machines en uitrusting
		(of 26	Overige materiële vaste activa
		of 22	Terreinen en gebouwen
		of 24	Meubilair en rollend materieel)
		741	Meerwaarden op de courante realisatie van materiële vaste activa

2.1.3 Boeking van hetzij het door de leasingnemer verschuldigde bedrag om de optie te lichten, hetzij de restwaarde bij het verstrijken van de overeenkomst van het in leasing gegeven goed

44. Voor wat betreft leasingovereenkomsten die een aankoopoptie bevatten, gelden volgende regels voor de boeking van het door de leasingnemer verschuldigde bedrag om de optie te lichten aan het einde van de overeenkomst:

1. Wanneer **redelijkerwijze kan worden aangenomen dat de leasinggever aan het einde van de overeenkomst het verschuldigde bedrag tot lichting van de optie zal verkrijgen,** (door het lichten van de optie of door wederverkoop) dan moet het bedrag dat in de balans van de leasinggever onder de vorderingen wordt geactiveerd, worden vastgesteld na aftrek van het bedrag van de optie. Dit laatste blijft bij de leasinggever geboekt onder de overige materiële vaste activa.[38] Er moet dus bij aanvang van de overeenkomst door de leasinggever een meerwaarde worden geboekt in de mate waarin de som van de termijnen én de optie groter is dan de aanschaffingswaarde van het goed.

2. Wanneer het daarentegen **niet zeker is dat het betrokken bedrag door de leasinggever zal worden verkregen** en dit dus niet is opgenomen in de financiële prognoses van de leasinggever, is het op grond van het voorzichtigheidsbeginsel aangeraden om het in leasing gegeven goed niet te behouden aan de actiefzijde voor een waarde waarover geen zekerheid bestaat. In dit geval mag, op grond van hetzelfde voorzichtigheidsbeginsel, dit bedrag slechts in resultaat worden genomen op het ogenblik dat het door de realisatie van het goed wordt verkregen. Hier gaat het bijvoorbeeld over een optie “on top” waarvan niet redelijkerwijze kan worden aangenomen dat deze zal gelicht worden bij het einde van het contract: deze wordt bij aanvang van het contract enkel geboekt in de buitenbalansrekeningen.

45. De aankoopoptie kan door de leasinggever, indien hij dit relevant acht[39], geboekt worden onder de niet in balans opgenomen rechten en verplichtingen. Deze koopoptie kan worden beschouwd als een verkoopverbintenis met als waarde deze van de resterende som, en wordt geboekt op de rekeningen 052 Debiteuren wegens verplichtingen tot verkoop en 053 Verplichtingen tot verkoop.

2.1.4 Voorbeelden

Een vennootschap heeft een goed in haar bezit met een aanschaffingswaarde van 5.000, waarop reeds 4.200 afschrijvingen werden geboekt. Het goed heeft dus een boekwaarde van 800. Dit goed wordt in leasing gegeven voor een waarde van 1.000. De leasingovereenkomst vermeldt een te wedersamenstellen kapitaalwaarde van 900 en een aankoopoptie van 100. Er kan redelijkerwijze aangenomen worden dat de optie zal worden gelicht bij het einde van het contract.

Boeking bij overdracht gebruiksrecht

2609	Geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa			4200	
290	Handelsdebiteuren			900	
2601	Overige materiële vaste activa			100 (optie)	
	aan	2600	Overige materiële vaste activa		5000
		741	Meerwaarden op de courante realisatie van materiële vaste activa		200
			Of 763 (uitz. opbrengst)		

Een vennootschap heeft een goed aangekocht voor een bedrag van 5000 met de bedoeling om het in leasing te geven. De leasingovereenkomst wordt afgesloten voor een waarde van 5.200. De leasingovereenkomst vermeldt een te wedersamenstellen kapitaalwaarde van 5.100 en een aankoopoptie van 100. Er kan redelijkerwijze aangenomen worden dat de optie zal worden gelicht bij het einde van het contract.

Boeking bij overdracht gebruiksrecht

290	Handelsdebiteuren			5100	
2601	Overige materiële vaste activa			100 (optie)	
	aan	2600	Overige mva		5000
		741	Meerwaarden op de courante realisatie van materiële vaste activa		200
		Of 763	(uitz. opbrengst)		

Een vennootschap heeft een goed aangekocht voor een bedrag van 5000 om het in leasing te geven. De leasingovereenkomst wordt afgesloten voor een waarde van 5.200. De leasingovereenkomst vermeldt een te wedersamenstellen kapitaalwaarde van 5.100 en een aankoopoptie van 100. Er kan niet redelijkerwijze aangenomen worden dat de optie zal worden gelicht bij het einde van het contract. Bij afloop van het contract zal het goed waarschijnlijk niets meer waard zijn.

Boeking bij overdracht gebruiksrecht

290	Handelsdebiteuren			5100	
2601	Overige materiële vaste activa			pm (optie)	
	aan	2600	Overige mva		5000
		741	Meerwaarden op de courante realisatie van materiële vaste activa		100
		Of 763	(uitz. opbrengst)		

2.2. Boekingen tijdens de looptijd van het leasingcontract

46. Zodra de overdracht van het gebruiksrecht heeft plaatsgevonden, kunnen door de leasinggever geen afschrijvingen meer worden geboekt. De leasinggever dient waardeverminderingen op vorderingen te boeken ingeval de hij eraan twijfelt dat de leasingnemer zijn verplichtingen nog kan nakomen.

47. De jaarlijks ontvangen leasingvergoeding wordt in de boekhouding van de leasinggever opgesplitst in een kapitaalbestanddeel en een interestbestanddeel. Het kapitaalgedeelte wordt telkens in mindering gebracht van de nog uitstaande vordering. Het rentebestanddeel is de periodieke vergoeding die de leasinggever ontvangt voor zijn tussenkomst in de financiering van het geleasede goed. De jaarlijkse opgebrachte rente wordt als opbrengst in zijn resultatenrekening geboekt (IV.B. Opbrengsten uit vlottende activa of I.D. Andere bedrijfsopbrengsten).

2.3. Boekingen bij het einde van het leasingcontract

48. Op het einde van de leasingovereenkomst kunnen zich twee verschillende situaties voordoen:

- De leasingnemer oefent zijn koopoptie niet uit, en draagt het geleasede goed terug over aan de leasinggever. In de rechten en verplichtingen buiten balans wordt door de leasinggever aangeduid dat de optie uitdooft. Is het goed nog voor exploitatie bruikbaar, dan wordt het bedrag van de aankoopoptie dat geboekt stond onder de overige materiële vaste activa, overgeboekt naar de materiële vaste activa afgeschreven over de vermoedelijke nuttigheidsduur. Is het goed niet meer voor exploitatie bruikbaar, dan blijft het bedrag van de aankoopoptie geboekt onder de overige materiële vaste activa. Het goed kan ook worden verkocht door de leasinggever.
- De leasingnemer oefent zijn koopoptie uit en verwerft het geleasede goed tegen betaling van het overeengekomen bedrag van de koopoptie. De buitenbalansrekeningen moeten worden tegengeboekt.

- Indien het bedrag van de optie bij de leasinggever geboekt was onder de overige materiële vaste activa, dan vindt bij de lichting van de optie een realisatie plaats van dit actief.
- Indien de leasinggever de waarde van de optie bij aanvang van de overeenkomst niet als overige materiële vaste activa heeft geboekt omdat het lichten van de optie onzeker was[40], neemt hij de volledige vergoeding bij afloop van het contract in resultaat.

2.4. Informatieverschaffing in de toelichting bij de jaarrekening

49. Volgende informatie met betrekking tot de leasingovereenkomst dient te worden opgenomen in de toelichting:

- III.E., een staat van de overige materiële vaste activa met vermelding van de aanschaffingswaarde, eventuele uitzonderlijke afschrijvingen en het bedrag van de nettoboekwaarde per einde van het boekjaar;
- XVII.A.4, de belangrijkste verplichtingen tot verkoop van vaste activa.

Verder beveelt de Commissie aan om in de toelichting een algemene beschrijving te geven van de belangrijkste bepalingen uit de leasingovereenkomst (cfr. randnummer 41).

B. Overeenkomsten die niet kwalificeren als leasing onder artikel 95 KB W.Venn.

1. In hoofde van de huurder

1.1. Boekingen bij het afsluiten van het huurcontract

50. Aangezien de verhuurder en niet de huurder als investeerder wordt beschouwd, wordt het gehuurde goed niet opgenomen in de balans van de huurder. Om diezelfde reden worden ook de nog te betalen huurgelden, waartoe de huurder zich verbonden heeft, niet opgenomen als schulden in de balans.

De Commissie is van mening dat in klasse 0 van het rekeningenstelsel (rekening 070) en onder de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen de waarde van het gebruiksrecht moet worden geboekt, i.e. het niet-geactualiseerde bedrag van de te betalen huurgelden die op latere boekjaren betrekking hebben. Deze waarde dient dus jaarlijks te worden aangepast in functie van de nog lopende verplichtingen. De aankoopoptie moet worden geboekt op de rekening 090 van de klasse 0.

1.2. Boekingen tijdens de looptijd van het huurcontract

51. De volledige huurvergoeding wordt door de huurder als kost geboekt.

52. In artikel 33, tweede lid van KB W.Venn. wordt vereist dat er rekening wordt gehouden met de kosten en de opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is. De toepassing van dit principe in hoofde van de huurder geeft aanleiding tot volgende boekhoudkundige gevolgen:

- wat betreft de huurvergoeding zelf: op het einde van het boekjaar dienen desgevallend de overlopende posten met betrekking tot de leasingovereenkomst te worden verwerkt (toe te rekenen kosten, over te dragen kosten).

- wat betreft de door de huurder ontvangen huurvoordelen (lease incentives): de huurder zal de opbrengst verbonden aan de voordelen gedurende de huurperiode in beginsel lineair in resultaat boeken als een vermindering van de huurkosten.[41]

- in het specifieke geval waarin contractueel is vastgelegd dat er een grote eerste betaling is of een verhoogde eerste huur, wordt de kost geboekt in de periode waarop deze betrekking heeft: in principe zullen de kosten dus worden gespreid via overlopende rekeningen over de overeengekomen (gebruiks)duur van de overeenkomst, maar de raad van bestuur kan op basis van technische en economische redenen een andere wijze van inresultaatname motiveren. Dit kan het geval zijn als de verhoogde eerste huur gelijk spoort met een werkelijke waardedaling van het geleasede goed.

In artikel 33 wordt voorts gesteld dat, wanneer de opbrengsten of de kosten in belangrijke mate worden beïnvloed door opbrengsten of kosten die aan een ander boekjaar moeten worden toegerekend, dit moet worden vermeld in de toelichting.

53. Verbeterings- of verbouwingswerken die worden uitgevoerd aan de gehuurde goederen, moeten door de huurder geboekt worden op de rekening 26 Andere materiële vaste activa.

54. Wanneer de huurder de beslissing neemt om het gehuurde actief (tijdelijk) niet meer te gebruiken, hoewel hij wel nog de huursommen zal blijven betalen, moet hij ten laste van het boekjaar waarin hij die beslissing heeft genomen, een voorziening vormen om de betaling te dekken van de huursommen die hij na deze beslissing nog zal betalen.[42] Als in de huurovereenkomst is opgenomen dat de huurder het gehuurde goed op het einde van de overeenkomst in zijn oorspronkelijke staat moet herstellen, dan dient de huurder hiervoor desgevallend tijdens de looptijd van het contract een voorziening aan te leggen voor de uit te voeren herstellingen.

1.3. Informatieverschaffing in de toelichting

55. In voorkomend geval zal met toepassing van artikel 25, §3, eerste lid KB W.Venn. een passende vermelding moeten worden opgenomen in de toelichting wanneer het gaat om een recht dat het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de onderneming aanmerkelijk kan beïnvloeden.

56. Daarenboven dient de huurder in de toelichting bij de jaarrekening (staat XVIIbis Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen van het volledig schema van de jaarrekening en staat VIIIbis Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen van het verkorte schema) passende informatie op te nemen over de risico's van enige betekenis en voordelen van operationele leasingregelingen, mits de risico's of voordelen die uit dergelijke regelingen voortvloeien van enige betekenis zijn en voor zover de openbaarmaking van dergelijke risico's of voordelen noodzakelijk is voor de beoordeling van de financiële positie van de vennootschap.[43]

2. In hoofde van de verhuurder

2.1. Boekingen bij het afsluiten van het huurcontract

57. Het in huur gegeven actiefbestanddeel blijft op de balans van de verhuurder, onder de overige materiële vaste activa[44], die het actiefbestanddeel afschrijft.

De Commissie is van mening dat de verhuurder de waarde van het verleende gebruiksrecht moet boeken in klasse 0 van het rekeningenstelsel en onder de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen. De boeking geschiedt ten belope van het niet-geactualiseerde bedrag van de te ontvangen huurgelden die op latere boekjaren betrekking hebben. Deze waarde dient dus jaarlijks te worden aangepast in functie van de nog te ontvangen tegoeden.

2.2. Boekingen tijdens de looptijd van het huurcontract

58. In hoofde van de verhuurder vormen de ontvangen huurbetalingen een opbrengst. De huurvergoeding wordt geboekt onder de diverse bedrijfsopbrengsten. Op het einde van het boekjaar dienen de overlopende posten met betrekking tot de huurovereenkomst te worden verwerkt, met name als verworven huuropbrengsten of als over te dragen huuropbrengsten).

59. Ingeval de huurovereenkomst een bepaling bevat op basis waarvan de huurder bepaalde voordelen geniet bij afsluiting of verlenging van de huurovereenkomst, dient de verhuurder de totale kost verbonden aan de voordelen gedurende de huurperiode in beginsel lineair in resultaat op te nemen als een vermindering van de huuropbrengsten. Aangezien de huuropbrengsten en de toegekende voordelen hun oorsprong vinden in dezelfde overeenkomst, moeten ze vanuit boekhoudkundig standpunt samen verwerkt worden.[45]

60. In het specifieke geval waarin contractueel is vastgelegd dat er een grote eerste betaling is of een verhoogde eerste huur, worden de opbrengsten geboekt in de periode waarop deze betrekking hebben: in principe zullen deze opbrengsten dus worden gespreid via overlopende rekeningen over de overeengekomen (gebruiks)duur van de overeenkomst, maar de raad van bestuur kan op basis van technische of economische redenen een andere wijze van inresultaatname motiveren.

2.3. Informatieverschaffing in de toelichting

61. De aankoopoptie moet als een verplichting worden geboekt in klasse 0. In voorkomend geval zal met toepassing van artikel 25, §3, eerste lid KB W.Venn. een passende vermelding moeten worden opgenomen in de toelichting wanneer het gaat om een verplichting die het vermogen, de financiële positie of het resultaat van de onderneming aanmerkelijk kan beïnvloeden.

62. Daarenboven dient de verhuurder in de toelichting bij de jaarrekening (staat XVIIbis Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen van het volledig schema van de jaarrekening en staat VIIIbis Aard en zakelijk doel van buitenbalans regelingen van het verkorte schema) passende informatie op te nemen over de risico's van enige betekenis en voordelen van operationele leasingregelingen, mits de risico's of voordelen die uit dergelijke regelingen voortvloeien van enige betekenis zijn en voor zover de openbaarmaking van dergelijke risico's of voordelen noodzakelijk is voor de beoordeling van de financiële positie van de vennootschap.[46]

C. Sale and lease back-overeenkomsten

63. Onder een "sale and lease back" overeenkomst wordt de verrichting verstaan waarbij een onderneming een materieel vast actief waarvan zij eigenaar is, verkoopt aan een derde onderneming en tegelijkertijd het gebruik ervan terugkrijgt door een leasingcontract af te sluiten

64. Dit soort verrichting moet als één geheel worden beschouwd. Het zou immers artificieel zijn om te stellen dat er twee van elkaar losstaande overeenkomsten zijn terwijl er in werkelijkheid één enkele overeenkomst is en de prijs die de koper heeft betaald normaal gezien zal worden wedersamengesteld door de kapitaalfractie die in de leasingtermijnen is begrepen.[47] In dit geval moet men ervan uitgaan dat tegenover de aan de overdracht verbonden meerwaarde een kost staat die in de loop van de latere boekjaren toeneemt en dat er bijgevolg in werkelijkheid geen gerealiseerde meerwaarde is. Artikel 63 KB W.Venn. stelt dan ook dat, in dit geval, de bij de overdracht vastgestelde meerwaarde aan de passiefzijde in de overlopende rekeningen wordt geboekt en elk jaar in resultaat genomen naar verhouding van de afschrijving van het geleasede goed. Dezelfde benadering geldt voor minderwaarden.[48]

Dit advies vervangt de adviezen 144/1, 144/2, 144/2bis, 144/3, 144/5

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 25 juni 2014 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Artikel 95, §1, III.D, lid 1, 1° KB W.Venn.

3 Artikel 95, §1, III.D, lid 1, 2° KB W.Venn.

4 Zie Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 3 december 1993 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen. Hiermee wenste de regering te vermijden dat partijen, d.m.v. manipulatie van het disconto of de interestvoeten, in functie van het te bereiken resultaat ervoor zouden kunnen zorgen dat bepaalde contracten als operationele leasing dan wel als financële leasing zouden kunnen beschouwd worden. Met deze stellingname wordt dus duidelijk voorrang gegeven aan de economische substantie boven de juridische vorm.

5 Artikel 95, §1, III.D, lid 1, 2° KB W.Venn.

6 Artikel 95, §1, III.D, lid 1, 2°, eerste zin KB W.Venn.

7 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 3 december 1993 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.

8 Artikel 95, §1, III.D, lid 1, 2°, laatste zin KB W.Venn.

9 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 3 december 1993 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.

10 Artikel 95, §1, III.D, lid 2.

11 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 3 december 1993 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.

12 Artikel 95, §1, III.D, lid 3, a).

13 Artikel 95, §1, III.D, lid 3, b).

14 Artikel 95, §1, III.D, lid 3, a) en b).

15 Artikel 95, §1, III.D., lid 1, 1° KB W.Venn.

16 Eenvoudigheidshalve wordt in dit voorbeeld de tijdswaarde van geld buiten beschouwing gelaten.

17 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 3 december 1993 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.

18 Artikel 95, §1, III.D., lid 3, a) KB W.Venn.

19 Artikel 95, §1, III.D., lid 3, b) KB W.Venn.

20 Zie Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 3 december 1993 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.

21 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 3 december 1993 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen.

22 Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, BS 29 september 1983. Vóór het koninklijk besluit van 12 september 1983 werd immers het begrip onroerende leasing gedefinieerd als volgt: “de rechten tot gebruik op lange termijn van onroerende goederen waarover de onderneming beschikt krachtens overeenkomsten van erfpacht, van opstal, van onroerende leasing, van handelshuur of gelijkaardige overeenkomsten…”Met het koninklijk besluit van 12 september 1983 werd het begrip “handelshuur” uit de definitie geschrapt.

23 Met betrekking tot de vraag wanneer de activa op de balans van de leasingnemer moeten worden opgenomen, is de Commissie van mening dat bij de aanschaffing van een actief in leasing dezelfde beginselen gelden als bij de aanschaffing in volle eigendom. Voor de principes, zie CBN-advies 2012/17 – Erkenning van opbrengsten en kosten.

24 Cfr. CBN-advies 2012/17 – Erkenning van opbrengsten en kosten.

25 Artikel 62, tweede lid KB W.Venn.

26 Artikel 95, §2, VIII, lid 3 en artikel 95, §2, IX.

27 In de veronderstelling dat er 1 betaling plaatsvindt per jaar.

28 In de veronderstelling dat de leasingnemer een volledig recht op aftrek van de btw heeft.

29 Artikel 45 KB W.Venn. en artikel 64, §1 KB W.Venn. De Commissie wenst te preciseren dat in het geval waarin het onderliggend actief een gebruiksrecht met beperkte gebruiksduur is, de afschrijvingen van het geleasede actief in principe afgestemd worden op de duur van dit gebruiksrecht.

30 Artikel 45 KB W.Venn.

31 Op die manier zal een gebouw met een gebruiksduur van 33 jaar, dat wordt geleased voor 15 jaar, worden afgeschreven door de leasingnemer over 33 jaar.

32 Zie tevens CBN-advies 112/5 – Progressieve afschrijvingsmethode, waarin aan de Commissie de vraag werd gesteld of het geoorloofd is om, in plaats van vaste activa op industriële wijze af te schrijven, de bedragen ter aflossing van leningen aangegaan voor de financiering van de betrokken vaste activa ten laste van de resultatenrekening te boeken. In dit advies oordeelt de Commissie dat het de bedoeling van de wetgever was om de afschrijving te binden aan het gebruik – de geraamde gebruiksduur – van vaste activa, wanneer de gebruiksduur hiervan beperkt is en bedoelde afschrijving op deze goederen slaat. De afschrijvingslast is namelijk een kost verbonden aan het gebruik van vaste activa, en mag niet worden ontweken en vervangen door de boeking van de terugbetaling van de voor de financiering van deze activa

gemaakte schulden.

33 Artikel 64, §1, lid 1 KB W.Venn.

34 Zie CBN-advies 126/1 – Aanschaffingsprijs: bijkomende kosten,Bull. CBN, nr. 7, juni 1980, p. 8-9.

35 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 (advies van 6 juli 2011).

36 Op basis van artikel 62 van het KB W.Venn. worden in de jaarrekening enkel de kapitaalbestanddelen vermeld.

37 Ingeval het in leasing gegeven actief initieel geboekt was onder de materiële vaste activa, moet onder aanschaffingsprijs de nettoboekwaarde op het ogenblik van het afsluiten van het leasingcontract worden verstaan.

38 Zie artikel 95, §1, III.E. KB W.Venn. « Autres immobilisations corporelles.
Sont portés sous cette rubrique, les immeubles détenus au titre de réserve immobilière, les immeubles d'habitation, les immobilisations corporelles désaffectées ou retirées de l'exploitation, ainsi que les biens immeubles et meubles donnés en emphytéose, en superficie, en bail commercial, en bail à ferme ou en location, sauf dans la mesure où les créances résultant de ces contrats sont portées sous les rubriques V et VII. »

39 Artikel 97 KB W.Venn. bepaalt immers dat de verplichtingen tot aankoop evenals de verplichtingen tot verkoop die tot de gewone bedrijfsuitoefening van de vennootschap behoren en haar vermogen of resultaat niet aanmerkelijk beïnvloeden, niet geboekt moeten worden.

40 Zie randnummer 44, punt 2).

41 CBN-advies 2012/2 – De boekhoudkundige verwerking van toegekende voordelen bij het afsluiten van een huurovereenkomst, advies van 11 januari 2012.

42 Zie CBN-advies 107/14 – Voorzieningen voor bezoldigingen bij volledige of gedeeltelijke vrijstelling van te leveren arbeidsprestaties, Bull. CBN nr. 45, februari 1999, 7-9.

43 Artikel 91 en 94 KB W.Venn. Deze staat in de toelichting werd ingevoerd bij koninklijk besluit van 10 augustus 2009. Zie ook het verslag aan de koning bij dit koninklijk besluit, waarin de operationele leasingovereenkomsten uitdrukkelijk worden aangehaald als voorbeeld.

44 Zie artikel 95 KB W.Venn. §1, III.E. Overige materiële vaste activa.
In die rubriek worden de onroerende goederen opgenomen die worden aangehouden als onroerende reserve, de woongebouwen, de buiten gebruik of buiten de exploitatie gestelde materiële vaste activa, evenals de roerende en onroerende goederen die in erfpacht, opstal, huur, handelshuur of landpacht werden gegeven, behalve wanneer (FR: sauf dans la mesure où) de uit deze contracten voortvloeiende vorderingen geboekt worden in de rubrieken V en VII.

45 CBN-advies 2012/2 – De boekhoudkundige verwerking van toegekende voordelen bij het afsluiten van een huurovereenkomst, advies van 11 januari 2012.

46 Artikel 91 en 94 KB W.Venn. Deze staat in de toelichting werd ingevoerd bij koninklijk besluit van 10 augustus 2009. Zie ook het verslag aan de koning bij dit KB, waarin de operationele leasingovereenkomsten uitdrukkelijk worden aangehaald als voorbeeld.

47 Zie Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991.

48 Zie Verslag aan de Koning bij het KB van 30 december 1991.