COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2017/14 – Verenigingen en Stichtingen – Verwerving door de erfpacht-houder van het met een erfpacht bezwaard onroerend goed (verwerving tréfonds) – Hereniging van het eigendomsrecht

Advies van 21 juni 2017[1]

I. Inleiding
II. Modaliteiten van de initiële erfpachtovereenkomst
III. Boekhoudkundige verwerking
A. Wettelijk en reglementair kader
B. Boekhoudkundige regels toegepast op de verwerving van de tréfonds
1. Invloed van de vooraf bestaande erfpachtovereenkomst die is afgesloten voor een symbolische waarde of voor een waarde die lager is dan de marktwaarde op de waardering van de verworven tréfonds
2. Verwerving van de tréfonds tegen marktconforme voorwaarden
3. Verwerving van de tréfonds tegen een symbolische vergoeding
C. Gebouwen opgericht door de erfpachthouder
IV. Voorbeelden

I. Inleiding

1. Onderhavig advies verduidelijkt de boekhoudkundige verwerking van de verwerving door een vereniging of stichting (hierna: vzw) van een onroerend goed waarop een erfpachtrecht is gevestigd ten gunste van deze vzw (hierna: verwerving van de tréfonds). Ingevolge de verwerving van de tréfonds wordt de vzw- erfpachthouder dus de volle eigenaar van het onroerend goed.

2. Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van de vestiging van een erfpachtrecht wordt verwezen naar de CBN-adviezen met betrekking tot de boekhoudkundige verwerking van erfpachtovereenkomsten bij ondernemingen[2] of bij verenigingen en stichtingen.[3]

3. De Commissie herinnert aan het suppletief karakter van de wettelijke bepalingen van het erfpachtrecht. Dit betekent, zoals aangegeven in randnummer 5 van het voormelde CBN-advies 2015/5, dat steeds moet worden nagegaan of de contractuele bepalingen stroken met de hierna 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.

4. De Commissie neemt geen standpunt in over de fiscale gevolgen van de beschreven verrichtingen en benadrukt dat met onderhavig advies geen standpunt wordt ingenomen met betrekking tot de verrichtingen waarbij reeds bij de vestiging van het erfpachtrecht de overdracht werd beoogd van de volle eigendom van het onroerend goed.[4]

II. Modaliteiten van de initiële erfpachtovereenkomst

5. Bij de verwerving van de tréfonds kunnen grosso modo de volgende situaties voorkomen.

5.1 De verwerving van de tréfonds vindt plaats tegen een marktconforme vergoeding waarbij:
a. de symbolische erfpachtvergoeding integraal werd vooruitbetaald;
b. de symbolische erfpachtvergoeding periodiek wordt betaald;
c. een marktconforme erfpachtvergoeding integraal werd vooruitbetaald;
d. een marktconforme erfpachtvergoeding periodiek wordt betaald.

5.2 De verwerving van de tréfonds vindt plaats tegen een symbolische vergoeding waarbij:
a. de symbolische erfpachtvergoeding integraal werd vooruitbetaald;
b. de symbolische erfpachtvergoeding periodiek wordt betaald;
c. een marktconforme erfpachtvergoeding integraal werd vooruitbetaald;
d. een marktconforme erfpachtvergoeding periodiek wordt betaald.

III. Boekhoudkundige verwerking

A. Wettelijk en reglementair kader

6. In het KB van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen (hierna: KB van 19 december 2003) wordt uitvoerig verwezen naar de bepalingen van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) voor wat betreft de waarderingscriteria en de inventaris die verenigingen en stichtingen moeten toepassen en dit volgens de specifieke aanpassingen en voorwaarden die door het KB worden bepaald.[5]

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

8. De vzw waardeert de goederen die haar worden geschonken of nagelaten en die ze voor haar activiteit bestemt en de goederen die kosteloos te harer beschikking worden gesteld en die ze tegen betaling mag uitbaten, tegen hun marktwaarde of, bij ontstentenis, tegen hun gebruikswaarde.[6]

9. De vzw waardeert de overige goederen die haar worden geschonken of nagelaten alsmede de diensten die vrijwillig ten bate van de vzw worden gepresteerd en die bestemd zijn om te worden gerealiseerd, tegen hun waarschijnlijke realisatiewaarde op het ogenblik van het opmaken van de inventaris of tegen hun realisatiewaarde indien de realisatie plaatsvindt vóór het opmaken van de inventaris.[7]

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

B. Boekhoudkundige regels toegepast op de verwerving van de tréfonds

1. Invloed van de vooraf bestaande erfpachtovereenkomst die is afgesloten voor een symbolische waarde of voor een waarde die lager is dan de marktwaarde op de waardering van de verworven tréfonds

11. De verwerving van de tréfonds moet, behoudens in het geval waarin sprake is van een getrapte[8] overdracht van de volle eigendom, afzonderlijk van de voorafgaande vestiging van het erfpachtrecht worden beoordeeld. De verwerving van de tréfonds staat aldus los van de voorafgaande vestiging van het erfpachtrecht en wordt ook in boekhoudkundig opzicht afzonderlijk beoordeeld.

12. Het eigendomsrecht, nadat het werd gesplitst over de erfpachthouder en de erfpachtgever wordt gevolgd door een latere hereniging in de handen van de erfpachthouder wegens uitdoving[9] van het erfpachtrecht door vermenging. De hereniging van het eigendomsrecht wordt hierbij verklaard als het gevolg van de uitdoving van het erfpachtrecht zonder dat sprake is van een getrapte verwerving van de volle eigendom.

13. Aangezien de verwerving van de tréfonds en de vestiging van het erfpachtrecht als twee afzonderlijke verrichtingen moeten worden beschouwd, moet ook in boekhoudkundig opzicht een verschillende verwerking worden toegepast bij het sluiten van de erfpachtovereenkomst enerzijds, en bij de latere verwerving van de tréfonds anderzijds. Dientengevolge wordt, volgens de Commissie, voor de boekhoudkundige waardering bij de verwerving van de tréfonds geen rekening gehouden met de waarde van het erfpachtrecht en dit ongeacht of een vergoeding werd betaald aan marktvoorwaarden of aan een zeer lage of symbolische waarde.

14. De erfpachtvergoeding - eenmalig of periodiek - die wordt betaald in uitvoering van de erfpachtovereenkomst, is immers enkel een vergoeding voor het gebruik van het goed en vormt a priori geen voorschot op de prijs die moet worden betaald ingeval van een latere verwerving van de tréfonds. De waardering van de tréfonds moet bijgevolg plaatsvinden zonder aftrek van het al dan niet symbolische bedrag dat wordt betaald als vergoeding.

15. De Commissie merkt hierbij op dat indien de tréfonds zou worden verworven door een vzw die niet de hoedanigheid heeft van erfpachthouder[10], bij de waardering van de tréfonds in hoofde van deze vzw zeker rekening zou moeten worden gehouden met de bezwaring die op het onroerend goed rust door het verderlopen van de erfpachtovereenkomst ten gunste van een derde.

2. Verwerving van de tréfonds tegen marktconforme voorwaarden

16. Wat betreft de verwerving van een actiefbestanddeel tegen marktconforme voorwaarden voorziet het KB van 19 december 2003 niet in specifieke aanpassingen ten opzichte van de boekhoudkundige verwerking die van toepassing is op vennootschappen. Dergelijke verrichting[11] behoeft dan ook geen nadere verduidelijkingen. Hiervoor kan worden verwezen naar het randnummer 105 van het voornoemde advies 2015/5 waarin wordt verwezen naar de randnummers 56 en volgende.

3. Verwerving van de tréfonds tegen een symbolische vergoeding

17. De overdracht van de tréfonds aan de vzw tegen een symbolische waarde of ten minste tegen een waarde die lager is dan de marktwaarde[12] met als doel deze vzw te bevoordelen, vindt doorgaans plaats onder last die bij gebrek aan specifieke afwijkende regels meestal wordt aangeduid als een “schenking met last”.

18. Indien de betreffende overdracht van de tréfonds burgerrechtelijk wordt aangeduid als een schenking met last, is het voormelde artikel 8, § 1 van het KB van 19 december 2003 van toepassing op de verwerving van deze tréfonds in hoofde van de vzw. Indien de vzw de tréfonds voor haar activiteit bestemt wordt op deze verrichting het voormelde artikel 8, § 1 KB 19 december 2003 toegepast. De tréfonds wordt aldus bij de verwerving gewaardeerd tegen marktwaarde of bij ontstentenis tegen de gebruikswaarde van de tréfonds.[13]

19. Na de verwerving van de tréfonds dooft het erfpachtrecht echter uit. Bijgevolg moet in de boekhouding tot uiting worden gebracht dat de vzw de volle eigendom van het goed heeft verworven. Hiertoe moeten dan passende overboekingen uitgevoerd worden (zie voorbeelden hierna).

20. Het verschil tussen de aldus bekomen marktwaarde (of gebruikswaarde) van de verworven tréfonds en de betaalde vergoeding bij de verwerving van deze tréfonds zal in principe worden geboekt op de rekening 1012 Permanente financiering ontvangen in natura.

21. De Commissie merkt op dat een last die gekoppeld is aan een schenking op passende wijze in de boekhouding en de jaarrekening van de vzw moet worden opgenomen (orderekeningen en toelichting).

C. Gebouwen opgericht door de erfpachthouder

22. Indien de erfpachthouder gebouwen heeft opgericht op een terrein dat het voorwerp uitmaakt van de erfpachtovereenkomst stelt zich de vraag of dit een invloed heeft op de waardering van de tréfonds.

23. De erfpachthouder is overeenkomstig de wet over het recht van erfpacht[14] verplicht het in erfpacht gegeven goed te onderhouden en daaraan de gewone herstellingen te doen. Hij mag verbeteringswerken uitvoeren aan de bestaande gebouwen, net zoals hij ook nieuwe gebouwen mag oprichten die hij bij de uitdoving van zijn recht kan wegnemen of waarvoor hij eventueel een vergoeding kan krijgen indien de erfpachtovereenkomst voorziet in een dergelijke vergoeding.[15]

24. In de mate dat de overdracht van de tréfonds plaatsvindt tijdens de looptijd van de erfpacht en behoudens een analyse van specifieke contractuele bepalingen een andere aanpak zou rechtvaardigen, moet de waarde van dergelijke door de erfpachthouder opgerichte gebouwen in principe niet in aanmerking worden genomen voor de waardering van de tréfonds.

25. De gebouwen die daarentegen reeds bestonden[16] bij de afsluiting van de erfpachtovereenkomst maken volgens de Commissie wel deel uit van de waardering van de tréfonds tegen marktwaarde, of bij ontstentenis hiervan, de gebruikswaarde.

IV. Voorbeelden

Voorbeeld 1

26. Een vzw heeft destijds een erfpacht op een terrein verworven tegen een symbolische vergoeding die in kosten[17] werd geboekt. Deze vzw verwerft vervolgens de tréfonds mits een symbolische betaling van 5. De tréfonds heeft een marktwaarde van 100.

Boeking bij de verwerving van de tréfonds

2201	Terreinen die volle eigendom[18] zijn van de vereniging			100	
	aan	5500	Kredietinstellingen: rekening-courant		5
		1012	Permanente financiering ontvangen in natura		95

27. De rekening 1012 is een subrekening van de rekening 10 Fondsen van de vereniging en wordt als volgt omschreven in artikel 19, § 2 van het KB van 19 december 2003:

> "Onder fondsen van de [vzw] moet het totaal worden verstaan van, enerzijds, het beginvermogen, met name het vermogen van de [vzw] op de eerste dag van het eerste boekjaar waarvoor de bepalingen van dit besluit gelden, en anderzijds, de permanente financiering, met name de schenkingen, de legaten en subsidies die uitsluitend bestemd zijn om duurzaam bij te dragen tot de activiteit van de [vzw]."

28. Bij de verwerving van de tréfonds dooft het erfpachtrecht uit. Wat betreft de uit te voeren boekingen bij deze uitdoving van het erfpachtrecht wordt verwezen naar de aanbevelingen vermeld in punt 4.3 van het voormelde CBN-advies NFP/2 - Boekhoudkundige verwerking van erfpachtcontracten in not-for-profit organisaties.

Voorbeeld 2

29. Een vzw heeft destijds een erfpachtrecht op een terrein verworven tegen een éénmalige vergoeding van 100 die destijds overeenstemde met de marktwaarde van deze erfpacht. Deze vzw verwerft vervolgens de tréfonds tegen een symbolische vergoeding van 10. Op het ogenblik van de verwerving van de tréfonds bedraagt de marktwaarde van deze tréfonds 150; de marktwaarde van de volle eigendom van het terrein bedraagt 350.

Boeking destijds bij de vestiging[19] van het erfpachtrecht

2230	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: Aanschaffingswaarde			100	
	aan	5500	Kredietinstellingen: rekening-courant		100

Boeking van de jaarlijkse afschrijving

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa			x	
	aan	2239	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: Geb. afschr.		x

Boekingen bij de verwerving van de tréfonds

22010	Terreinen die volle eigendom zijn van de vereniging			100	
	aan	2230	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen		100
22010	Terreinen die volle eigendom zijn van de vereniging			150	
	aan	1012	Permanente financiering ontvangen in natura		140
		5500	Kredietinstellingen: rekening-courant		10

De Commissie is van mening dat na de hereniging de voorheen geboekte afschrijvingen op het erfpachtrecht moeten worden teruggenomen, hetzij als uitzonderlijke opbrengst[20], hetzij als herwaarderingsmeerwaarde[21].

2239	Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: Geb. afschr.			xxx	
	aan	7601	Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa		xxx
	of	121	Herwaarderingsmeerwaarden op materiële vaste activa		xxx

30. Bij de verwerving van de tréfonds dooft het erfpachtrecht uit. Wat betreft de uit te voeren boekingen bij deze uitdoving van het erfpachtrecht wordt verwezen naar de aanbevelingen vermeld in punt 4.3 van het voormelde CBN-advies NFP/2 - Boekhoudkundige verwerking van erfpachtcontracten in not-for-profit organisaties.

Voorbeeld 3

31. Een vzw heeft destijds een erfpacht op een terrein verworven tegen betaling van een symbolische vergoeding. De betaling van deze vergoeding wordt onmiddellijk in kosten geboekt.

32. Deze vzw heeft gebouwen opgericht voor een aanschaffingswaarde van 200. Deze gebouwen worden lineair afgeschreven over een periode van 20 jaar. Na vijf jaar bedraagt de restwaarde van deze gebouwen in hoofde van de erfpachthouder aldus 150. De vzw verwerft na deze vijf jaar (dus tijdens de looptijd van de erfpacht) de tréfonds tegen een symbolische vergoeding van 5. De tréfonds heeft een marktwaarde van 100.

Boekingen bij de verwerving van de tréfonds

22110	Gebouwen die volle eigendom zijn van de vereniging			200	
	aan	22120	Overige gebouwen		200
22129	Overige gebouwen: geboekte afschrijvingen			50	
	aan	22119	Gebouwen die volle eigendom zijn van de vereniging: geboekte afschrijvingen[22]		50
22010	Terreinen die volle eigendom zijn van de vereniging			100	
	aan	5500	Kredietinstellingen: rekening-courant		5
		1012	Permanente financiering ontvangen in natura		95

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 21 april 2017 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 CBN-advies 2015/5 - Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik - opstalrecht - erfpachtrecht - erfdienstbaarheid van 8 juli 2015. In de inleiding van dit laatste advies wordt echter bepaald dat enkel marktconforme verrichtingen worden behandeld in dat advies.

3 CBN-advies NFP/2 - Boekhoudkundige verwerking van erfpachtcontracten in not-for-profitorganisaties van 23 juli 2008.

4 Een zogenaamde getrapte overdracht.

5 Artikel 6 KB van 19 december 2003.

6 Artikel 8, § 1 KB van 19 december 2003. Zie het Verslag aan de Koning bij het KB van 19 december 2003 voor een verklaring van de in dit artikel beoogde gevallen. Het doel van de bepaling kan echter worden begrepen aan de hand van de volgende passus: “Om een eenvoudige boekhoudkundige verwerking mogelijk te maken, aangepast aan het gebruik dat de verenigingen ervan maken, maakt het besluit een onderscheid tussen de schenkingen of legaten in natura die worden bestemd voor de activiteit van de vereniging en de schenkingen of legaten in natura die worden herverdeeld of verwezenlijkt.”

7 Artikel 8, § 2 KB van 19 december 2003.

8 Zoals vermeld in de inleiding, betreft onderhavig advies uitsluitend het geval waarbij de overdracht van de tréfonds, volgend op de afsluiting van een erfpachtovereenkomst, niet wordt aangemerkt als de tweede fase van eenzelfde verrichting, namelijk een getrapte overdracht van de volle eigendom.

9 De erfpacht dooft voor afloop van de termijn van het erfpacht uit door onder andere vermenging. Zie ook artikel 18 van de wet over het recht van erfpacht dat dienaangaande verwijst naar de wet van 10 januari 1824 over het recht van opstal.

10 Dus een overdracht van de tréfonds zonder vervroegde beëindiging van het erfpachtrecht.

11 Dit zijn de verrichtingen opgesomd onder randnummer 5.1 hiervoor.

12 Dit zijn de verrichtingen opgesomd in randnummer 5.2 hiervoor. In onderhavig advies wordt er evenwel vanuit gegaan dat niet is voldaan aan de voorwaarden om de erfpachtovereenkomsten aan te merken als een financiële leasingovereenkomst indien de sprake is van periodieke erfpachtvergoedingen.

13 De Commissie merkt op dat onderhavig advies geen afbreuk doet aan CBN-advies NFP/2 - Boekhoudkundige verwerking van erfpachtcontracten in not-for-profit-organisatie. Voormeld advies handelt immers over de situatie waarbij geen sprake is van een schenking onder last.

14 Zie meer bepaald artikelen 5, 7 en 8 van de wet van 10 januari 1824 over het recht van erfpacht. Deze bepalingen behoren evenwel tot het suppletief recht.

15 Er wordt verwezen naar het voormelde CBN-advies NFP/2 en meer bepaald naar het punt 2.4. De wet op het recht van erfpacht voorziet echter geen specifieke bepalingen dienaangaande. De eventuele contractuele bepalingen zullen bijgevolg in hun specificiteit moeten worden beoordeeld.

16 En die niet in eigendom werden overgedragen naar aanleiding van de vestiging van het erfpachtrecht.

17 Zie punt 2 van CBN-advies NFP/2 – Boekhoudkundige verwerking van erfpachtcontracten in not-for-profit organisaties.

18 De vzw heeft na de verwerving van de tréfonds de volle eigendom van het terrein.

19 Zie punt 2.1.a van CBN-advies NFP/2 – Boekhoudkundige verwerking van erfpachtcontracten in not-for-profit organisaties.

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

21 Artikel 100 KB W.Venn.

22 Dit is een jaarlijkse afschrijving ten belope van 10 waardoor de gecumuleerde afschrijvingen over 5 jaren 50 bedragen.