

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2026/XX – Opstalrecht

Ontwerpadvies van 1 juli 2026

I.	Inleiding	2
A.	Algemeen	2
B.	Beperkt tot marktconforme transacties	2
C.	Beperkt tot boekhoudrechtelijke analyse	3
II.	Algemene principes	4
A.	Definitie	4
B.	Accessoir opstalrecht	4
C.	Kunstmatige onroerende natrekking	5
D.	Ongerechtvaardigde verrijking – natrekking en vergoeding	5
E.	Opstalrecht op niet gebouwde volumes	5
F.	Opstalrecht op gebouwde volumes	6
III.	Boekhoudkundige verwerking	6
A.	Bij de totstandkoming van het opstalrecht	6
1.	Opstalhouder: verwerving opstalrecht	6
1.1.	Eigendomsoverdracht	6
1.2.	Geen eigendomsoverdracht	7
2.	Opstalgever: vestiging opstalrecht	9
2.1.	Algemeen	9
2.2.	Eigendomsoverdracht	9
2.3.	Geen eigendomsoverdracht	10
B.	Tijdens de looptijd van het opstalrecht	13
1.	Situatie in hoofde van de opstalhouder	13
1.1.	Eigendomsoverdracht	13
1.2.	Geen eigendomsoverdracht	14
2.	Situatie in hoofde van de opstalgever	15
2.1.	Eigendomsoverdracht	15
2.2.	Geen eigendomsoverdracht	15
C.	Bij de beëindiging van het opstalrecht	16
1.	Situatie in hoofde van de opstalhouder	16
1.1.	Eigendomsoverdracht	16
1.2.	Geen eigendomsoverdracht	17
2.	Situatie in hoofde van de opstalgever	17
2.1.	Eigendomsoverdracht	17
2.2.	Geen eigendomsoverdracht	17
IV.	Voorbeeld	18

I. Inleiding

A. Algemeen

1. In onderhavig advies wordt de boekhoudkundige verwerking behandeld van het opstalrecht. Onderhavig advies vervangt randnrs. 62-100 van het CBN-advies 2015/05 – *Zakelijke rechten op onroerende goederen: vruchtgebruik - opstalrecht - erfpachtrecht – erfdienstbaarheid*. Het voornaamste doel van onderhavig advies is het geven van:

- een overzicht van de boekhoudkundige gevolgen van het opstalrecht op al dan niet gebouwde volumes;
- een boekhoudkundige analyse van de inhoudelijke wijzigingen van het opstalrecht als gevolg van de inwerkingtreding van het nieuwe Burgerlijk Wetboek¹ (hierna: BW);
- een duidelijke opsplitsing van de boekhoudkundige gevolgen in hoofde van de betrokken partijen.

2. Het opstalrecht heeft als belangrijk kenmerk de opsplitsing van het eigendomsrecht op een onroerend goed, waarbij aan de opstalhouder het eigendomsrecht² – in beginsel tijdelijk – wordt verleend op een al dan niet gebouwd volume³ waarbinnen hij, binnen de grenzen van het opstalrecht, bouwwerken of beplantingen kan hebben. Die finaliteit van het opstalrecht, te weten reeds bestaande bouwwerken verwerven of bouwwerken in de ruimste zin of beplantingen uitvoeren, moet noodzakelijkerwijs het voorwerp zijn van de gemeenschappelijke bedoeling van de partijen⁴.

3. In onderhavig advies behandelt de Commissie de boekhoudkundige verwerking:

- bij de verwerving van het opstalrecht;
- tijdens de looptijd van het opstalrecht; en
- bij de beëindiging van het opstalrecht.

Bij de hiernavolgende bespreking wordt telkens de boekhoudkundige analyse gegeven in hoofde van de opstalhouder, alsook de opstalgever.

4. De in onderhavig advies voorgestelde boekhoudkundige verwerking geldt uitsluitend voor vennootschappen, VZW's, IVZW's en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren.

B. Beperkt tot marktconforme transacties

5. In onderhavig advies wordt de situatie onderzocht vanuit het standpunt van de houder van het opstalrecht, alsook vanuit het standpunt van de diegene die het opstalrecht vestigt, telkens wanneer de

¹ BS 14 mei 2019.

² De Commissie verwijst terzake naar art. 3.179 BW en randnr. 25 en randnr. 28 inzake het al dan niet eigendomsoverdragend karakter van het opstalrecht.

³ Het terrein zelf wordt hiermee evenwel niet bedoeld.

⁴ Zie art. 3.177 BW en Voorbereidende werken, *Parl. St.*, Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329: “[...] Vanuit het oogpunt van transparantie en efficiëntie wil het huidige voorstel de specificiteit van het opstalrecht opnieuw benadrukken: het gaat om een beperkt zakelijk recht dat een – in beginsel tijdelijke – opsplitsing van het eigendomsrecht op een onroerend goed met zich meebrengt, en een eigendomsrecht verleent op een volume waarbinnen de opstalhouder alsdan bouwwerken of beplantingen kan verkregen hebben of kan aanbrengen. [...] Die gemeenschappelijke bedoeling onderscheidt dat recht, verbonden met het eigendomsrecht op volumes dat kenmerkend is voor het opstalrecht, ook van de andere beperkte zakelijke rechten die meer gericht zijn op het gebruik en genot. [...]” en p. 333-334: “[...] De essentie van het opstalrecht is de intentie tot het hebben of tot de realisatie van die werken of beplantingen, in de ruime zin, die de hoofdbevoegdheid van dit recht vormen, waardoor het kan worden onderscheiden van het erfpachtrecht, dat hoofdzakelijk in termen van gebruik en genot wordt uitgedrukt.”.

voorschriften van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en Verenigingen⁵ (hierna: KB WVV) gelden. Enkel marktconforme verrichtingen worden behandeld.

6. De Commissie wenst te benadrukken dat de gemaakte boekhoudkundige analyse in onderhavig advies slechts kan worden toegepast voor zover de vooropgestelde handelingen daadwerkelijk onder de definitie van het opstalrecht in de zin van art. 3.177 BW vallen en dit ongeacht de kwalificatie die de partijen aan hun overeenkomst zelf hebben gegeven.

Voor de boekhoudkundige uitdrukking van de verrichtingen moet immers de werkelijke draagwijdte ervan worden nagegaan en, op grond van art. 5.64 BW, rekening worden gehouden met de gemeenschappelijke bedoeling van de contracterende partijen, veeleer dan zich aan de letterlijke zin van de woorden te houden. Voorts moet ook rekening worden gehouden met art. 5.65, lid 1, 4° BW, op grond waarvan alle bedingen van een contract worden uitgelegd het ene door het andere, zodat elk beding wordt opgevat in de zin die uit de gehele akte voortvloeit om zo rekening te houden met de werkelijke wil van de partijen.

7. Wanneer de meeste kenmerken die door de wet aan het opstalrecht worden verbonden, conventioneel zouden worden geweerd of gemodificeerd, zodanig dat de echte juridische aard van de verrichting niet meer zou overeenstemmen met de kwalificatie die de partijen hieraan hebben gegeven, dan moet bij de boekhoudkundige verwerking rekening worden gehouden met de werkelijk aanwezige juridische toestand.

C. Beperkt tot boekhoudrechtelijke analyse

8. Gelet op het suppletief karakter⁶ van de meeste wettelijke bepalingen over het opstalrecht, wenst de Commissie te benadrukken dat steeds moet worden nagegaan of de contractuele bepalingen daadwerkelijk overeenstemmen met de voorgestelde boekhoudkundige verwerking.

9. Afhankelijk van het voorwerp⁷ waarop het opstalrecht overeenkomstig art. 3.179 BW wordt gevestigd, alsook van het – al dan niet – eigendomsoverdragend karakter ervan, zullen de boekhoudkundige gevolgen verschillend zijn. De Commissie merkt op dat het in elk geval aan het bestuursorgaan toekomt om de contractuele bepalingen van het opstalrecht naar behoren te kwalificeren.

10. De Commissie onderstreept dat bij de boekhoudkundige verwerking in beginsel rekening moet worden gehouden met de verhoudingen tussen de partijen die voortvloeien uit de door hen gesloten overeenkomsten.

In onderhavig advies worden de fiscale gevolgen⁸ telkens buiten beschouwing gelaten.

⁵ Koninklijk Besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen, *BS* 30 april 2019, ed. 2.

⁶ Zie art. 3:1 BW: “De partijen kunnen afwijken van de bepalingen van dit Boek, behalve indien het om definities gaat of indien de wet anders bepaalt.”

⁷ Zie Voorbereidende werken, Parl. St., Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329: “[...] De bouwwerken en beplantingen die de opstalhouder verkrijgt of opricht, zijn slechts het gevolg van de uitoefening van het zakelijk recht, maar vormen niet het eigenlijke voorwerp van het opstalrecht. Die finaliteit van het opstalrecht, te weten reeds bestaande bouwwerken verwerven of bouwwerken in de ruimste zin of beplantingen uitvoeren, moet noodzakelijkerwijs het voorwerp zijn van de gemeenschappelijke bedoeling van de partijen. Bij gebreke daaraan zou het opstalrecht kunnen worden gedenatureerd. Die finaliteit moet ook worden gerealiseerd, zoniet dreigt het recht teniet te gaan door onbruik. [...]”.

⁸ De Commissie wijst erop dat in dit advies geen rekening wordt gehouden met de fiscale gevolgen (op het gebied van btw, registratierechten, enz.) van het zakelijk recht van opstalrecht, zowel bij de vestiging ervan als bij de verlenging, de vernieuwing-hervestiging, de overdracht ervan, of de wedersamenstelling in volle eigendom; deze verplichtingen worden in dit advies niet onderzocht. Hieruit volgt dat geen enkele bepaling van onderhavig advies mag worden opgevat als een bevestiging of weerlegging van enige fiscale behandeling op het gebied van registratierechten, btw, enz. De in dit advies uiteengezette boekhoudkundige beginselen en regels hebben uitsluitend boekhoudkundige doeleinden en doen derhalve geen afbreuk aan het recht van de betrokken

II. Algemene principes

A. Definitie

11. Opstalrecht is een zakelijk gebruiksrecht dat aan de opstalhouder het eigendomsrecht⁹ verleent op al dan niet gebouwde volumes, voor het geheel of een deel, op, boven of onder andermans grond om er bouwwerken of beplantingen te hebben¹⁰. Het verwerven van reeds bestaande bouwwerken of uitvoeren van de bouwwerken in de ruimste zin van het woord dient noodzakelijkerwijs het voorwerp te zijn van de gemeenschappelijke bedoeling van de partijen in kader van het opstalrecht. Deze gemeenschappelijke bedoeling onderscheidt dit zakelijk recht, dat verbonden wordt met het eigendomsrecht op volumes, van de andere beperkte zakelijke rechten die meer gericht zijn op het gebruik en genot¹¹.

12. Tijdens de duurtijd van zijn recht oefent de opstalhouder op zijn volume alle bevoegdheden van eigenaar uit, binnen de grenzen van de rechten van de opstalgever en zonder afbreuk te doen aan de overige bestaande rechten op de grond¹².

13. Een opstalrecht kan worden gevestigd door de eigenaar of door elke titularis van een zakelijk gebruiksrecht binnen de grenzen van zijn recht¹³.

14. Niettegenstaande enig andersluidend beding, kan de duurtijd van een opstalrecht niet langer dan 99 jaar zijn. Het opstalrecht kan worden verlengd, evenwel zonder dat zijn totale duurtijd meer dan 99 jaar bedraagt. Het opstalrecht kan tot slot ook worden hernieuwd met het uitdrukkelijk akkoord van de partijen¹⁴.

15. De opstalhouder is voorts gehouden¹⁵ om tijdens de duur van zijn recht in te staan tot betaling van alle lasten en belastingen m.b.t. de volumes, bouwwerken en beplantingen waarvan hij eigenaar is. Dit geldt evenzeer voor wat de onderhoudsherstellingen en de grove herstellingen betreft.

16. Het opstalrecht gaat niet teniet door het loutere feit van het tenietgaan van de bouwwerken of beplantingen van de opstalhouder¹⁶.

B. Accessoir opstalrecht

17. Overeenkomstig art. 3.182, lid 1 BW kan het opstalrecht ook ontstaan als gevolg van een gebruiksrecht op een onroerend goed verleend met bevoegdheid om er bouwwerken of verplantingen op te plaatsen. In dat gevolg is het opstalrecht onderworpen aan de wettelijke regeling die van toepassing is op het recht waaruit het voortvloeit. Zo kan het accessoir opstalrecht ontstaan binnen een huurovereenkomst.

Het accessoir opstalrecht wordt bovendien gekenmerkt door een versterkte accessoriteit aangezien het niet kan worden overgedragen zonder dat het hoofdrecht tegelijkertijd wordt overgedragen¹⁷.

belastingdiensten om op de besproken situaties de fiscale behandeling toe te passen die zij passend achten in het licht van de belastingwetgeving, hun circulaires, administratieve commentaren, enz.

⁹ Zie *infra*, deel II.B, alsook Voorbereidende werken, Parl. St., Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329: “[...] Vanuit het oogpunt van transparantie en efficiëntie wil het huidige voorstel de specificiteit van het opstalrecht opnieuw benadrukken: het gaat om een beperkt zakelijk recht dat een – in beginsel tijdelijke – opsplitsing van het eigendomsrecht op een onroerend goed met zich meebrengt, en een eigendomsrecht verleent op een volume waarbinnen de opstalhouder alsdan bouwwerken of beplantingen kan verkregen hebben of kan aanbrengen. [...]”.

¹⁰ Art. 3.177 BW.

¹¹ Zie Voorbereidende werken, Parl. St., Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329.

¹² Art. 3.184 BW.

¹³ Art. 3.178 BW.

¹⁴ Art. 3.180, lid 1 BW. Zie ook Voorbereidende werken, *Parl. St.*, Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 338: “De hernieuwing van het opstalrecht kan enkel nog gebeuren mits uitdrukkelijk akkoord van de partijen en voor een maximale duurtijd, in elke hypothese, van 99 jaar. [...] Die maximale duurtijd geldt ook voor de verlenging [...]”.

¹⁵ Art. 3.185 BW.

¹⁶ Art. 3.186 BW. Zie ook: Voorbereidende werken, Parl. St., Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 348.

¹⁷ Zie art. 3.182, lid 2 BWV en Voorbereidende werken, Parl. St., Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 343.

C. Kunstmatige onroerende natrekking

18. Bouwwerken en beplantingen die boven, op of onder een grond worden aangebracht, worden vermoed aan de grondeigenaar te behoren en door en op kosten van grondeigenaar te zijn tot stand gebracht¹⁸.

19. Het kan voorkomen dat een derde¹⁹ bouwwerken uitvoert boven, op of onder andermans grond zonder dat deze derde beschikt over een (zelfstandig) opstalrecht. Een dergelijke situatie kan zich bv. voordoen wanneer bouwwerken worden opgericht op een terrein waarvan de bouwheer dacht eigenaar te zijn of bij bouwwerken op een terrein waarvan de bouwheer uitsluitend het vruchtgebruik heeft, maar waarbij de grondeigenaar geen expliciete toelating heeft gegeven voor deze bouwwerken. In dit laatste geval is sprake van een onzelfstandig, accessoir opstalrecht overeenkomstig art. 3.182 BW.

Indien een derde te kwader trouw bouwwerken of beplantingen boven, op of onder andermans grond aanbrengt, kan de grondeigenaar de verwijdering ervan op kosten van die derden eisen. Werden deze bouwwerken te goeder trouw aangebracht, dan kan de grondeigenaar de verwijdering ervan niet eisen en is de grondeigenaar aan degene die bouwwerken of beplantingen voor eigen rekening heeft aangebracht een vergoeding verschuldigd op grond van ongerechtvaardigde verrijking²⁰.

20. Indien de grondeigenaar bouwwerken of beplantingen opricht boven, op of onder zijn eigen grond met materialen van een derde, kan noch de eigenaar van de materialen, noch de grondeigenaar de verwijdering van de materialen eisen. De eigenaar van de materialen kan een vergoeding eisen op grond van ongerechtvaardigde verrijking, zonder afbreuk te doen aan de toepassing van de regels inzake buitencontractuele aansprakelijkheid²¹.

D. Ongerechtvaardigde verrijking – natrekking en vergoeding

21. Bij het tenietgaan van het opstalrecht gaat het eigendomsrecht op het volume over op de opstalgever of diens rechtsopvolger²². Bij de beëindiging van dit zakelijk recht speelt bovendien het beginsel van de ongerechtvaardigde verrijking zonder oorzaak en zal de opstalgever aan de opstalhouder, overeenkomstig art. 3.188 BW, een vergoeding betalen voor de bouwwerken en beplantingen die zijn opgericht of verkregen binnen de grenzen van zijn recht indien met deze werken meerwaarde werd gegeven aan het in opstalrecht gegeven volume²³.

E. Opstalrecht op niet gebouwde volumes

22. Het opstalrecht kan op een onbebouwd onroerend goed worden verleend zonder dat er gebouwen, werken of beplantingen aanwezig zijn op het moment van de vestiging van het opstalrecht. De Commissie wijst erop dat het uitvoeren²⁴ van de bouwwerken in de ruimste zin van het woord, in voorkomend geval, noodzakelijkerwijs het voorwerp dient te zijn van de gemeenschappelijke bedoeling van de partijen in kader van het gevestigde opstalrecht.

23. De opstalhouder zal, voor wat de tijdens de looptijd van het opstalrecht opgerichte gebouwen, werken of beplantingen betreft, het eigendomsrecht hebben op deze door hem gebouwde volumes overeenkomstig art. 3.177 BW²⁵.

¹⁸ Art. 3.64, §1-2 BW.

¹⁹ Onder “derde” wordt elke andere dan de grondeigenaar bedoeld: Voorbereidende werken, Parl. St., Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 160-161.

²⁰ Zie art. 3.64, § 4 BW.

²¹ Art. 3.64, § 3 BW.

²² Art. 3.188, lid 1 BW.

²³ Zie Voorbereidende werken, Parl. St., Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 350: “In antwoord op de Raad van State preciseren de opstellers dat, indien er niets gebouwd of geplant is, er geen meerwaarde aan het volume is gegeven en dus geen verrijking.”.

²⁴ Zie Voorbereidende werken, Parl. St., Kamer, 2019, DOC 55-0173/001, p. 329.

²⁵ Zie art. 3.184 BW en randnr. 12, waarin wordt bepaald dat de opstalhouder m.b.t. desbetreffende volumes alle bevoegdheden van de eigenaar zal uitoefenen.

F. Opstalrecht op gebouwde volumes

24. Behoudens andersluidend beding in de akte tot vestiging of overdracht van een opstalrecht op een bebouwd of beplant onroerend goed, brengt een dergelijke akte contractuele verkrijging teweeg van de bouwwerken of beplantingen, door de opstalhouder of de overnemer en voor de duur van zijn opstalrecht²⁶, van de eigendom van de eerder bestaande bouwwerken en beplantingen. Voor die bouwwerken en beplantingen gelden dezelfde regels als wanneer de opstalhouder deze zelf zou hebben opgericht²⁷. Een afwijking van deze bepaling wordt in de praktijk vaak toegepast.

De opstalhouder heeft geen enkele bevoegdheid met betrekking tot de volumes op, boven of onder de grond die uitdrukkelijk buiten zijn recht zijn gehouden, zonder afbreuk te doen aan artikel 3.116 BW.²⁸

III. Boekhoudkundige verwerking

A. Bij de totstandkoming van het opstalrecht

1. Opstalhouder: verwerving opstalrecht

1.1. Eigendomsoverdracht

25. In de gevallen waar bij de vestiging van het opstalrecht op een onbebouwd, bebouwd of beplant onroerend goed wordt bedongen dat er sprake is van de contractuele verkrijging van de eigendom van de eerder bestaande bouwwerken en beplantingen conform art. 3.179 BW dient, naar het oordeel van de Commissie, verwezen te worden naar artikel 3:89, § 1, lid 1 KB WVV waarin, onder III.A *Terreinen en gebouwen*, wordt bepaald dat in die rubriek worden opgenomen de bebouwde en onbebouwde terreinen, de constructies daarop evenals de inrichting daarvan, waarvan de vennootschap²⁹ eigenares is en die duurzaam voor haar bedrijfsuitoefening worden aangewend.

26. Rekening houdend met de definitie van het opstalrecht³⁰, het feit dat de vestiging van een opstalrecht op een bebouwd of beplant onroerend goed een contractuele verkrijging teweeg brengt voor de duur van het opstalrecht overeenkomstig art. 3.179 BW en dat de opstalhouder tijdens de duur van het opstalrecht, overeenkomstig art. 3.184 BW, alle bevoegdheden van een eigenaar uitoefent, is bij de verwerving van het opstalrecht op zowel niet gebouwde, als op gebouwde volumes door de opstalhouder artikel 3:89, § 1, III.A, lid 1 KB WVV van toepassing is en dit ongeacht de gekozen betalingsmodaliteit.

27. De verwerving van het opstalrecht wordt geboekt aan aanschaffingswaarde³¹ inclusief de bijkomende kosten van het opstalrecht op de niet gebouwde volumes in de gevallen waarin de vergoeding volledig wordt vooruitbetaald.

²⁶ Art. 3.177 BW bepaalt dat onder de definitie van het opstalrecht een zakelijk gebruiksrecht moet worden begrepen dat het eigendomsrecht verleend op al dan niet gebouwde volumes, voor het geheel of een deel, op, boven of onder andermans grond om er bouwwerken of beplantingen te hebben.

²⁷ Art. 3.179, lid 1 BW.

²⁸ Art. 3.179, lid 2 BW, waarin wordt verwezen naar art. 3.116 BW:

“Erfdienstbaarheden worden gevestigd bij wet of door menselijk handelen.

Behalve de wettelijke erfdienstbaarheden die in hoofdstuk 3 zijn opgenomen, geniet de titularis van een zakelijk gebruiksrecht op een onroerend goed op grond van de wet van alle erfdienstbaarheden die noodzakelijk zijn voor de uitoefening van zijn recht op het bezwaarde onroerend goed.

De wettelijke bepalingen betreffende de erfdienstbaarheden die ontstaan door menselijk handelen zijn ook van toepassing op de wettelijke erfdienstbaarheden, behoudens andersluidende bepalingen of onverenigbaarheid met de bedoeling van de wetgever.”

²⁹ Idem voor VZW's, IVZW's en stichtingen: art. 3:171, § 1, III.A, lid 1 KB WVV.

³⁰ Zie art. 3.177 BW.

³¹ Art. 3:13 KB WVV.

Boeking van de aanschaffingswaarde bij de verwerving van het opstalrecht op niet gebouwde en gebouwde volumes met volledige vooruitbetaling

2200 Terreinen: aanschaffingswaarde
2210 Gebouwen: aanschaffingswaarde
aan 489 Andere diverse schulden

Indien het opstalrecht wordt verworven waarvoor uitsluitend periodieke betalingen verschuldigd zijn, is de Commissie van oordeel dat het opstalrecht geboekt moet worden voor het totaalbedrag van de te betalen periodieke vergoedingen.

Boeking van de aanschaffingswaarde bij de verwerving van het opstalrecht op niet gebouwde en gebouwde volumes met periodieke vergoedingen

2200 Terreinen: aanschaffingswaarde
2210 Gebouwen: aanschaffingswaarde
aan 179 Overige schulden
489 Andere diverse schulden

Boeking van de vooruitbetaling en van de periodieke vergoeding

489 Andere diverse schulden
aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant

1.2. Geen eigendomsoverdracht

28. In de gevallen waar bij de vestiging van het opstalrecht wordt bedongen dat er geen sprake is van de contractuele verkrijging van de eigendom van de eerder bestaande bouwwerken en beplantingen conform art. 3:179 BW dient, naar het oordeel van de Commissie, verwezen te worden naar artikel 3:89, § 1, lid 2 KB WVV waarin, onder III.A *Terreinen en gebouwen*, wordt bepaald dat in die rubriek eveneens worden opgenomen, de andere zakelijke rechten die de vennootschap³² bezit op een onroerend goed dat zij heeft bestemd om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsuitoefening wanneer de vergoedingen bij aanvang van het contract werden vooruitbetaald.

29. Bij de opstalhouder wordt overeenkomstig art. 3:89, § 1, III.A, lid 2 KB WVV een actief erkend met als tegenpost een schuld, die bij betaling wordt afgeboekt.

Naar het oordeel van de Commissie zien de boekhoudkundige gevolgen er in hoofde van de opstalhouder in geval van de volledige vooruitbetaling als volgt uit.

Boeking van de aanschaffingswaarde bij de verwerving van het opstalrecht met de volledige vooruitbetaling

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

Boeking van de vooruitbetaling

489 Andere diverse schulden
aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant

30. Indien de vestiging van het opstalrecht op een bebouwd of beplant onroerend goed in de zin van art. 3:179 BW geen eigendomsoverdracht teweeg brengt voor de opstalhouder, merkt de Commissie op

³² Idem voor VZW's, IVZW's en stichtingen: art. 3:171, § 1, III.A, lid 2 KB WVV.

dat in het KB WVV geen specifieke regels worden vermeld voor de vergoedingen die niet werden vooruitbetaald bij aanvang van de overeenkomst.

31. De Commissie is van oordeel dat uit de expliciete bewoordingen van art. 3:89, § 1, III.A. lid 2 KB WVV³³ kan worden aangenomen dat de activering bij de opstalhouder enkel gebeurt indien de te betalen sommen door die opstalhouder bij aanvang van het contract werden vooruitbetaald, zoals hierboven reeds toegelicht³⁴. Is dit daarentegen niet het geval, dan kan een dergelijke activering niet gebeuren overeenkomstig art. 3:89, § 1, III.A. lid 2 KB WVV en dienen de periodiek door de opstalhouder betaalde vergoedingen, die gelijkmatig³⁵ worden verspreid over de duur van het recht, systematisch in kosten te worden genomen tijdens de looptijd van het opstalrecht. Het voorgaande impliceert dat in hoofde van de vennootschap die het opstalrecht heeft gevestigd de te ontvangen periodieke vergoedingen als opbrengsten gespreid in de tijd worden erkend. Op deze regel bestaat een uitzondering op basis van art. 3:40 KB WVV dat van toepassing is op de gebruiksrechten betreffende materiële vaste activa waarover de vennootschap beschikt "op grond van leasing of gelijkaardige overeenkomsten". Activering kan enkel wanneer de volgens de overeenkomst te storten termijnen leiden tot de integrale wedersamenstelling van het in het goed waarop de overeenkomst betrekking heeft geïnvesteerd kapitaal, zoals bepaald in art. 3:89, § 1, III.D KB WVV ("full pay-out"). Wat de interpretatie betreft van het kapitaal dat de geveer in het gebouw heeft geïnvesteerd moet rekening worden gehouden met de marktwaarde van het goed op het moment dat de overeenkomst wordt gesloten. Hierdoor wordt vermoed dat het merendeel van de voordelen en de risico's met betrekking tot het goed aan de leasingnemer worden overgedragen³⁶. Dergelijke overeenkomsten worden in onderhavig advies niet behandeld.

32. Wanneer een vennootschap een opstalrecht op een bebouwd of beplant onroerend goed in de zin van art. 3:179 BW zonder eigendomsoverdracht heeft verworven waarvoor ze uitsluitend periodieke betalingen verschuldigd is, zullen deze vergoedingen als een huurkost³⁷ worden geboekt. De Commissie is tevens van oordeel dat de verplichting tot de betaling van de periodieke vergoedingen in de orderekeningen³⁸ moet worden vermeld.

Boeking van de kost van de periodieke vergoeding bij aanvang van het opstalrecht

61	Diensten en diverse goederen	
aan	489	Andere diverse schulden

Boeking van de betaling van de periodieke vergoeding

489	Andere diverse schulden	
aan	550	Kredietinstellingen: rekening-courant

³³ "Worden eveneens onder die rubriek opgenomen, de andere zakelijke rechten die de vennootschap bezit op een onroerend goed dat zij bestemd heeft om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsuitoefening wanneer de vergoedingen bij aanvang van het contract werden vooruitbetaald."

³⁴ Zie randnrs. 28-29.

³⁵ Indien dit evenwel niet het geval is, meent de Commissie dat het gebruik van de overlopende rekeningen meestal aangewezen zal zijn.

³⁶ Zie randnr. 9 van het CBN-advies 2015/4 – *Leasing*, dat zich hiervoor heeft gebaseerd op het inmiddels opgeheven CBN-advies 144/5 – *Begrip geïnvesteerd kapitaal*.

³⁷ Het verschil tussen de boekhoudkundige verwerking van dergelijke periodieke betalingen en de boekhoudkundige verwerking van vooruitbetaalde vergoedingen vloeit voort uit de verwoording van de oorspronkelijke tekst van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, zie bijlage bij het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, hoofdstuk II Omschrijving van de rubrieken, Deel 1 Balans, III. Materiële vaste activa, III. E. In erfpacht, huurfinanciering of met gelijkaardige rechten gehouden vaste activa (BS 19 oktober 1976, 13494).

³⁸ Zie CBN-advies 2017/07 – *Niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen*.

2. Opstalgever: vestiging opstalrecht

2.1. Algemeen

33. Aangezien in art. 3.179 BW³⁹ uitdrukkelijk wordt voorzien dat de partijen kunnen afwijken van een contractuele verkrijging van de eigendom van de eerder bestaande bouwwerken en beplantingen door de opstalhouder bij de vestiging van zijn opstalrecht, gaat de Commissie, in wat volgt, een onderscheid maken in hoofde van de opstalgever tussen enerzijds de situaties waarbij de vestiging van het opstalrecht gepaard gaat met de volledige eigendomsoverdracht van de volumes op een bebouwd of beplant onroerend goed, wat tot de realisatie in hoofde van de opstalgever leidt en anderzijds de situaties waarin de partijen van een dergelijke eigendomsoverdracht contractueel afwijken op grond van art. 3.179 BW. In een dergelijk geval wordt het opstalrecht beschouwd als een zakelijk recht waarmee de volle eigendom wordt bezwaard en leidt dit niet tot de realisatie in hoofde van de opstalgever van de eerder bestaande bouwwerken en beplantingen.

2.2. Eigendomsoverdracht

34. Indien het opstalrecht wordt gevestigd op gebouwde volumes met eigendomsoverdracht, is de verkregen prijs bij de volledig vooruitbetaalde vergoeding gelijk aan het verschil tussen de verkoopprijs die de opstalhouder aan de opstalgever verschuldigd is en de boekwaarde van de activa, waar het terrein zelf geen deel van uitmaakt, bij de opstalgever waarop het opstalrecht werd gevestigd. De Commissie wijst erop dat deze activa, als gevolg van het eigendomsoverdragend karakter van het opstalrecht, zal worden uitgeboekt door de opstalgever bij de vestiging van dit zakelijk recht.

Boeking bij de vestiging van het opstalrecht

416	Diverse vorderingen
aan	700X Verkopen vaste activa
700X	Verkopen vaste activa
[663	Minderwaarden op de realisatie van vaste activa]
aan	22X0 Terreinen en gebouwen: aanschaffingswaarde
	[763 Meerwaarden op de realisatie van vaste activa]

Boeking bij het ontvangen van de vooruitbetaling

550	Kredietinstellingen: rekening-courant
aan	416 Diverse vorderingen

35. Voor wat de situaties betreft waarin de vergoedingen periodiek voor het opstalrecht op de gebouwde volumes met eigendomsoverdracht betaald worden, moet in hoofde van de opstalgever de vordering voor het totaalbedrag van de periodiek te ontvangen vergoedingen worden opgenomen. De Commissie wijst erop dat deze activa, als gevolg van het eigendomsoverdragend karakter van het opstalrecht, zal worden uitgeboekt door de opstalgever bij de vestiging van dit zakelijk recht.

³⁹ Art. 3.179 BW luidt als volgt: "Behoudens andersluidend beding in de akte tot vestiging of overdracht van een opstalrecht op een bebouwd of beplant onroerend goed, brengt een dergelijke akte contractuele verkrijging teweeg, door de opstalhouder of de overnemer en voor de duur van zijn opstalrecht, van de eigendom van de eerder bestaande bouwwerken en beplantingen.

Voor die bouwwerken en beplantingen gelden dezelfde regels als wanneer de opstalhouder deze zelf zou hebben opgericht. De opstalhouder heeft geen enkele bevoegdheid met betrekking tot de volumes op, boven of onder de grond die uitdrukkelijk buiten zijn recht zijn gehouden, zonder afbreuk te doen aan artikel 3.116."

Boeking bij de vestiging van het opstalrecht

(291 Overige vorderingen op meer dan één jaar)
416 Diverse vorderingen
aan 700X Verkopen vaste activa

700X Verkopen vaste activa
[663 Minderwaarden op de realisatie van vaste activa]
aan 22X0 Terreinen en gebouwen: aanschaffingswaarde
[763 Meerwaarden op de realisatie van vaste activa]

Boeking op moment van betaling van de periodieke vergoeding door de opstalhouder

550 Kredietinstellingen: rekening-courant
aan 416 Diverse vorderingen

2.3. Geen eigendomsoverdracht

36. Wanneer een opstalrecht wordt gevestigd op een gebouwd volume waarover een vennootschap de volle eigendom bezit, wordt dit opstalrecht volgens het scenario van geen eigendomsoverdracht beschouwd als een zakelijk recht waarmee de volle eigendom wordt bezwaard. Uit de indeling van de rubrieken van de balans en hun omschrijving blijkt dat in de rubriek *III.E. Overige materiële vaste activa* de onroerende goederen moeten worden opgenomen die in opstal werden gegeven, behalve wanneer de uit deze contracten voortvloeiende vorderingen geboekt worden in de rubrieken "Vorderingen op meer dan één jaar" en "Vorderingen op ten hoogste één jaar"⁴⁰.

De betrokken onroerende goederen zullen door de opstalgever bijgevolg worden overgeboekt naar de rekening 26 *Overige materiële vaste activa*, behalve wanneer de uit deze contracten voortvloeiende vorderingen geboekt worden in de rubrieken "Vorderingen op meer dan één jaar" en "Vorderingen op ten hoogste één jaar" en dit ongeacht de afgesproken betalingsmodaliteiten (volledige vooruitbetaling of periodieke betalingen).

Overboeking van een terrein met een gebouw naar de overige materiële vaste activa

260 Overige materiële vaste activa: aanschaffingswaarde
aan 2200 Terreinen: aanschaffingswaarde
2210 Gebouwen: aanschaffingswaarde

37. Tegelijkertijd moet er rekening worden gehouden met de ontwaarding van de volle eigendom van het onroerend goed als gevolg van het opstalrecht waarmee dit goed is bezwaard.

Met betrekking tot deze ontwaarding moet er een onderscheid worden gemaakt naargelang het opstalrecht wordt gevestigd op een onroerend goed met een onbepaalde gebruiksduur of een beperkte gebruiksduur:

- Indien het opstalrecht wordt gevestigd op een onroerend goed dat niet kan worden afgeschreven, moet op grond van deze ontwaarding een waardevermindering worden geboekt wanneer aan de voorwaarden van artikel 3:42, §2 KB WVV is voldaan. Er wordt dus

⁴⁰ Art. 3:89, § 1, lid 1, III.E: "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 de uit deze contracten voortvloeiende vorderingen geboekt worden in de rubrieken V en VII.

Indien de enige, de voornaamste of een belangrijke activiteit van de vennootschap erin bestaat om roerende en/of onroerende goederen in erfpacht, opstal, huur, handelshuur of landpacht te geven, worden deze goederen niet in deze rubriek opgenomen maar afzonderlijk vermeld onder de rubriek "Terreinen en gebouwen", "Installaties, machines en uitrusting" of "Meubilair en rollend materieel". Idem voor VZW's, IVZW's en stichtingen: art. 3:171, § 1, lid 1, III.E KB WVV.

slechts een waardevermindering geboekt in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding van het actiefbestanddeel naar aanleiding van of na de vestiging van het opstalrecht ten opzichte van de boekwaarde van het betrokken actief voor het vestigen van het opstalrecht. Indien de waarde van het terrein voor de vennootschap, op inventarisdatum, lager is dan de boekwaarde, moet de vennootschap aldus een waardevermindering boeken ten bedrage van de overwaardering.

De Commissie wenst te benadrukken dat, overeenkomstig artikel 3:27 KB WVV, de waardevermindering systematisch moet worden teruggenomen in de mate waarin ze op het einde van het boekjaar, tijdens de looptijd van het opstalrecht, hoger is dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling. Een dergelijke terugname kan plaatsvinden door een herwaarderingsmeerwaarde⁴¹ te boeken. Wat ook hier kan impliceren dat de geboekte waardevermindering systematisch moet worden teruggenomen door verloop van tijd.

- Indien het opstalrecht gevestigd wordt op een onroerend goed dat wel kan worden afgeschreven, is op grond van deze ontwaarding eventueel een niet-recurrente afschrijving noodzakelijk om, overeenkomstig artikel 3:42, §1, lid 3 KB WVV, de boekwaarde van de volle eigendom te herleiden tot de gebruikswaarde ervan voor de vennootschap, rekening houdend met de kenmerken van het opstalrecht waarmee het goed is bezwaard.

De Commissie wenst te benadrukken dat een dergelijke niet-recurrente afschrijving systematisch moet worden teruggenomen wanneer ze, tijdens de looptijd van het opstalrecht, niet langer verantwoord is. Deze terugname is slechts verplicht ten belope van het surplus ten opzichte van de overeenkomstig artikel 3:42, §1, lid 1 KB WVV geplande afschrijvingen⁴². Wat ook hier kan impliceren dat de geboekte afschrijving systematisch moet worden teruggenomen door verloop van tijd.

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

Boeking van een niet-recurrente afschrijving op het gebouw

6602 Niet-recurrente afschrijvingen op materiële vaste activa
aan 2219 Gebouwen: geboekte afschrijvingen

38. Indien het opstalrecht wordt gevestigd op een gebouw volume zonder eigendomsoverdracht, is de verkregen prijs – ingeval de vergoeding volledig wordt vooruitbetaald – te beschouwen als een resultaat van het boekjaar waarin de verrichting wordt verwezenlijkt. Zoals vermeld in het CBN-advies 2012/17 – *Erkenning van opbrengsten en kosten*, vindt de inresultaatname plaats op het ogenblik dat de voornaamste risico's van het goed zijn overgedragen of wanneer de vennootschap haar voornaamste verplichtingen heeft vervuld.

⁴¹ Zie art. 3:89, § 2, II, 2° KB WVV voor de vennootschappen en art. 3:171, § 2, III, lid 2 KB WVV voor de VZW's, IVZW's en stichtingen.

⁴² Art. 3:42, § 1, lid 3 *in fine* KB WVV.

Boeking bij de vestiging van het opstalrecht

416 Diverse vorderingen
aan 764 Andere niet-recurrente⁴³ bedrijfsopbrengsten

Boeking bij het ontvangen van de vooruitbetaling

550 Kredietinstellingen: rekening-courant
aan 416 Diverse vorderingen

39. De ontvangen periodieke vergoedingen zullen in hoofde van de opstalgever bij ontvangst als opbrengst worden geboekt. De opstalgever zal eveneens rekening dienen te houden met mogelijke ontwaardingen⁴⁴.

Boeking van de opbrengst van de periodieke vergoeding op gebouwde volumes zonder eigendomsoverdracht

416 Diverse vorderingen
aan 764 Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten

Boeking bij het ontvangen van de periodieke vergoeding

550 Kredietinstellingen: rekening-courant
aan 416 Diverse vorderingen

40. De Commissie is van mening dat de periodieke vergoedingen niet als een vordering op lange termijn mogen worden geboekt, tenzij de modaliteiten in de overeenkomst zo zijn bepaald dat de opstalhouder contractueel verplicht is de vergoedingen te betalen, zelfs indien hij eenzijdig afstand zou hebben gedaan van het opstalrecht en dus het opstalrecht heeft beëindigd. In dit laatste geval zal de opstalgever bij het afsluiten van de overeenkomst reeds een definitieve en vaststaande vordering hebben op de opstalhouder aangezien de opstalhouder zelfs na een eenzijdige afstand van zijn recht verplicht zal zijn om de contractuele vergoedingen te blijven betalen⁴⁵.

Boeking van de ontvangst van de periodieke vergoeding

550 Kredietinstellingen: rekening-courant
aan 416 Diverse vorderingen

⁴³ De Commissie gaat er in dit ontwerpadvies vanuit dat het vestigen van opstalrecht niet tot de courante bedrijfsactiviteit van een onderneming behoort, zodat de verkregen prijs als een niet-recurrente bedrijfsopbrengst wordt geboekt. Behoort het vestigen van zakelijke rechten daarentegen tot de gewone bedrijfsuitoefening van de onderneming, dan dient de prijs te worden geboekt als omzet, dan wel als een recurrente bedrijfsopbrengst indien zij niet voortvloeit uit een verkoop of dienstverlening aan derden.

⁴⁴ Zie randnr. 37.

⁴⁵ Als een vooruitbetaling wordt aldus aangemerkt al de vergoedingen die effectief bij aanvang van het contract worden gestort alsmede, onverminderd de toepassing van art. 3:45, § 2, c) KB WVV al de toekomstige betalingen waaraan de houder van het recht in geen enkel geval kan verzaken. Worden niet aangemerkt als een vooruitbetaling, de overige periodieke vergoedingen vermeld in het contract. Deze laatste vergoedingen worden boekhoudkundig verwerkt zoals de vergoedingen van een gewone huurovereenkomst.

B. Tijdens de looptijd van het opstalrecht

1. Situatie in hoofde van de opstalhouder

1.1. Eigendomsoverdracht

41. Aangezien het opstalrecht in beginsel tijdelijk⁴⁶ is, zal de aanschaffingswaarde volgens een passend plan via de afschrijvingen ten laste worden genomen op basis van de duur van het opstalrecht of van de economische gebruiksduur van het volume waarop het opstalrecht wordt gevestigd, in de veronderstelling dat deze economische gebruiksduur korter zou zijn dan de duur van het opstalrecht⁴⁷. De afschrijvingen moeten steeds voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw⁴⁸.

De Commissie is van oordeel dat het opstalrecht ook afschrijfbaar is in hoofde van de opstalhouder indien het slaat op een niet-afschrijfbaar actief: het in beginsel tijdelijk karakter van het opstalrecht is hierbij doorslaggevend.

De boekhoudkundige gevolgen in hoofde van de opstalhouder zien er als volgt uit.

Boeking van de betaling van de periodieke vergoeding

489⁴⁹ Andere diverse schulden
aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant

Overboeking schuld op lange termijn naar schuld op ten hoogste een boekjaar bij periodieke vergoedingen

179 Overige schulden
aan 489⁵⁰ Andere diverse schulden

Boeking van de afschrijving tijdens de looptijd van het opstalrecht bij de volledige vooruitbetaling en bij de periodieke vergoedingen op niet gebouwde en gebouwde volumes

6302 Afschrijvingen op materiële vaste activa
aan 2209 Terreinen: geboekte afschrijvingen
 2219 Gebouwen: geboekte afschrijvingen

42. Indien de opstalhouder tijdens de looptijd van het opstalrecht gebouwen heeft uitgevoerd op de in opstal verkregen niet gebouwde en gebouwde volumes, is de Commissie van oordeel dat deze gebouwen boekhoudkundig moeten worden onderscheiden van de bij de vestiging van het opstalrecht verkregen volumes door binnen dezelfde rubriek een andere subrekening te gebruiken.

De boekhoudkundige gevolgen zien er in hoofde van de opstalhouder als volgt uit.

Boeking van de aanschaffingswaarde inclusief bijkomende kosten zoals btw van de door de opstalhouder opgerichte gebouwen tijdens de looptijd van het opstalrecht

221X0 Gebouwen: aanschaffingswaarde
aan 489 Andere diverse schulden

⁴⁶ Zie art. 3:180, lid 1 BW: "Niettegenstaande enig andersluidend beding, kan de duurtijd van een opstalrecht niet langer dan negenennegentig jaar zijn. Het opstalrecht kan worden verlengd, evenwel zonder dat zijn totale duurtijd meer dan negenennegentig jaar mag bedragen. Het kan worden hernieuwd met het uitdrukkelijk akkoord van de partijen."

⁴⁷ Zie art. 3:23, lid 1 jo. art. 3:42, § 1, lid 1 KB WVV.

⁴⁸ Art. 3:24 KB WVV.

⁴⁹ Of 429 Overige schulden op meer dan één jaar die binnen het jaar vervallen.

⁵⁰ Of 426 Overige schulden op meer dan één jaar die binnen het jaar vervallen.

Boeking van de afschrijving tijdens de looptijd van het opstalrecht van de door de opstalhouder opgerichte gebouwen

6302 Afschrijvingen op materiële vaste activa
aan 221X9 Gebouwen: geboekte afschrijvingen

1.2. Geen eigendomsoverdracht

43. Aangezien het opstalrecht in beginsel tijdelijk is, zal de aanschaffingswaarde volgens een passend plan ten laste worden genomen op basis van de duur van het opstalrecht of van de economische gebruiksduur van het volume waarop het opstalrecht wordt gevestigd, in de veronderstelling dat deze economische gebruiksduur korter zou zijn dan de duur van het opstalrecht⁵¹. Dit geldt voor zover het opstalrecht werd geactiveerd, wat het geval is bij het opstalrecht zonder eigendomsoverdragend karakter met de volledige vooruitbetaling⁵². De afschrijvingen moeten steeds voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw⁵³.

Boeking van de afschrijving tijdens de looptijd van het opstalrecht bij de volledige vooruitbetaling

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

44. Voor wat de periodieke vergoedingen betreft, is de Commissie van oordeel dat de boekhoudkundige gevolgen er als volgt uitzien.

Boeking bij van de kost van de periodieke vergoeding tijdens de looptijd van het opstalrecht

61 Diensten en diverse goederen
aan 489 Andere diverse schulden

Boeking van de betaling van de periodieke vergoeding

489 Andere diverse schulden
aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant

45. Indien de opstalhouder tijdens de looptijd van het opstalrecht gebouwen heeft opgetrokken op de in opstal verkregen niet gebouwde en gebouwde volumes, is de Commissie van oordeel dat deze gebouwen boekhoudkundig moeten worden onderscheiden van de bij de vestiging van het opstalrecht verkregen volumes door binnen dezelfde rubriek een andere subrekening te gebruiken.

De boekhoudkundige gevolgen zien er in hoofde van de opstalhouder als volgt uit.

Boeking van de aanschaffingswaarde inclusief bijkomende kosten zoals btw van de door de opstalhouder opgerichte gebouwen tijdens de looptijd van het opstalrecht

223X0 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: aanschaffingswaarde
aan 489 Andere diverse schulden

Boeking van de afschrijving tijdens de looptijd van het opstalrecht van de door de opstalhouder opgerichte gebouwen

6302 Afschrijvingen op materiële vaste activa
aan 223X9 Overige zakelijke rechten op onroerende goederen: geboekte afschrijvingen

⁵¹ Zie art. 3:23, lid 1 jo. art. 3:42, § 1, lid 1 KB WVV.

⁵² Zie randnr. 33.

⁵³ Art. 3:24 KB WVV.

2. Situatie in hoofde van de opstalgever

2.1. Eigendomsoverdracht

46. Indien de vergoeding voor het opstalrecht met eigendomsoverdracht volledig werd vooruitbetaald door de opstalhouder, zal de opstalgever tijdens de looptijd van het opstalrecht normaliter geen vergoedingen meer ontvangen: de verkregen prijs werd immers bij de vestiging van het opstalrecht door de opstalgever reeds als een resultaat van dat boekjaar erkend. Hier gaan in hoofde van de opstalgever geen boekhoudkundige gevolgen mee gepaard.

47. Indien de vergoedingen voor het opstalrecht met eigendomsoverdracht op niet gebouwde en gebouwde volumes periodiek betaald dienen te worden, ziet de boekhoudkundige verwerking in hoofde van de opstalgever er als volgt uit.

Boeking van de ontvangst van de periodieke betaling tijdens de looptijd van het opstalrecht

550 Kredietinstelling: rekening-courant
aan 416 Diverse vorderingen

In voorkomend geval: overboeking van de vordering op meer dan één jaar naar de vorderingen op ten hoogste één jaar

416 Diverse vorderingen
aan 291 Overige vorderingen op meer dan één jaar

2.2. Geen eigendomsoverdracht

48. Indien de vergoeding volledig werd vooruitbetaald voor het opstalrecht op gebouwde volumes zonder eigendomsoverdracht, zal de opstalgever, tijdens de looptijd van het opstalrecht, normaliter geen vergoedingen meer ontvangen: de verkregen prijs werd immers bij de vestiging⁵⁴ van het opstalrecht door de opstalgever reeds als een resultaat van dat boekjaar erkend.

49. Voor de situatie waarbij de opstalhouder tijdens de looptijd van het opstalrecht periodieke vergoedingen verschuldigd is aan de opstalgever⁵⁵ zien de boekhoudkundige gevolgen er als volgt uit.

Boeking van de opbrengst van de periodieke vergoeding tijdens de looptijd van het opstalrecht

416 Diverse vorderingen
aan 764 Andere niet-recurrente bedrijfsopbrengsten

Boeking van de ontvangst van de periodieke vergoeding tijdens de looptijd van het opstalrecht

550 Kredietinstellingen: rekening-courant
aan 416 Diverse vorderingen

50. De Commissie wijst erop dat de tijdens de looptijd van het opstalrecht zonder eigendomsoverdracht, de door de opstalgever voorheen geboekte waardeverminderingen en/of niet-recurrente afschrijvingen, ongeacht de gekozen betalingsmodaliteiten, moeten worden teruggenomen wanneer ze niet langer verantwoord zijn⁵⁶.

⁵⁴ zie randnr. 46.

⁵⁵ De opstalgever zal eveneens rekening dienen te houden met mogelijke ontwaardingen.

⁵⁶ Zie randnr. 37.

Terugname van de geboekte waardevermindering:

269 Overige materiële vaste activa: geboekte afschrijvingen of waardeverminderingen
aan⁵⁷ 7601 Terugneming van afschrijvingen en waardeverminderingen op materiële vaste activa

C. Bij de beëindiging van het opstalrecht

1. Situatie in hoofde van de opstalhouder

1.1. Eigendomsoverdracht

51. Aangezien het recht in principe⁵⁸ volledig afgeschreven zal zijn bij de afloop van het opstalrecht, moet het recht door de opstalhouder enkel nog worden uitgeboekt en dit ongeacht de afgesproken betalingsmodaliteiten (volledige vooruitbetaling of periodieke vergoedingen).

Boeking bij afloop van het opstalrecht op niet gebouwde volumes

2209 Terreinen: geboekte waardeverminderingen
aan 2200 Terreinen: aanschaffingswaarde

Boeking bij afloop van het opstalrecht op gebouwde volumes

2219 Gebouwen: geboekte afschrijvingen
aan 2210 Gebouwen: aanschaffingswaarde

Mogelijks moet de laatste periodieke vergoeding nog worden voldaan.

Boeking van de betaling van de laatste periodieke vergoeding

489⁵⁹ Andere diverse schulden
aan 550 Kredietinstellingen: rekening-courant

52. Indien de opstalhouder tijdens de looptijd van het opstalrecht gebouwen, werken of beplantingen heeft uitgevoerd op het in opstal verkregen niet gebouwde en gebouwde volumes, zal de opstalgever de opstalhouder hiervoor op het moment van de beëindiging van het opstalrecht moeten vergoeden op grond van de ongerechtvaardigde verrijking⁶⁰. Deze vergoeding zal bij de opstalhouder in de regel als een niet-recurrente opbrengst worden geboekt. De opstalhouder zal daarbij, naargelang het geval, een meer- of minderwaarde realiseren op de gebouwen, werken of beplantingen die tijdens het opstalrecht werden uitgevoerd.

53. Indien de opstalhouder bij de vestiging van het opstalrecht geen vergoeding heeft betaald voor de reeds aanwezige gebouwen, werken of beplantingen van de opstalgever, dient er bij de beëindiging van het opstalrecht geen enkele vergoeding meer betaald te worden.

⁵⁷ De terugname van de geboekte waardevermindering kan ook via de creditering van de herwaarderingsmeerwaarden gebeuren (zie randnr. 37, eerste streepje, tweede alinea en de verwijzing aldaar):

269 Overige materiële vaste activa: geboekte waardeverminderingen
aan 1210 Herwaarderingsmeerwaarden op materiële vaste activa

⁵⁸ Zie art. 3.180, lid 1 BW.

⁵⁹ Of 429 Overige schulden op meer dan één jaar die binnen het jaar vervallen.

⁶⁰ Art. 3.188, lid 1 BW. Zie terzake ook: Cass. (1e k.) A.R. F.00.0009.N, 18 mei 2001, <https://juportal.be/>.

1.2. Geen eigendomsoverdracht

54. Aangezien het opstalrecht in principe⁶¹ volledig afgeschreven zal zijn bij de afloop van het opstalrecht, waarbij de vergoeding volledig werd vooruitbetaald, moet het recht door de opstalhouder enkel nog worden uitgeoefend.

Boeking bij afloop van het opstalrecht

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

55. Werden de uitgaven van het opstalrecht zonder eigendomsoverdracht echter niet geactiveerd (wat het geval is indien het opstalrecht uitsluitend tegen periodieke vergoeding verworven werd), zal bij afloop van dit recht en na de laatste periodieke betaling geen boeking meer plaatsvinden.

2. Situatie in hoofde van de opstalgever

2.1. Eigendomsoverdracht

56. Bij het tenietgaan van het opstalrecht gaat het eigendomsrecht op het volume, overeenkomstig art. 3.188 BW, over op de opstalgever.

57. De opstalgever moet de opstalhouder vergoeden voor de bouwwerken en beplantingen opgericht of verkregen binnen de grenzen van zijn recht, op grond van de ongerechtvaardigde verrijking⁶². Deze vergoeding en de eventuele bijkomende kosten vormen dan de aanschaffingswaarde van de gebouwen, werken en beplantingen die de opstalgever zal boeken.

2.2. Geen eigendomsoverdracht

58. Indien de vestiging van het opstalrecht niet gepaard ging met de eigendomsoverdracht dient evenzeer gewezen te worden op het feit dat de in het opstalrecht gegeven onroerende goederen overgeboekt werden naar de rekening 26 *Overige materiële vaste activa*⁶³ bij de vestiging van dit zakelijk recht.

59. Indien het opstalrecht werd gevestigd met de volledig vooruitbetaalde vergoeding op gebouwde volumes zonder eigendomsoverdracht, zal bij de afloop van het opstalrecht de overboeking moeten gebeuren naar de rekeningen van rubriek III.A *Terreinen en gebouwen*. Deze overboeking zal eveneens gebeuren bij de periodiek te betalen vergoedingen. De Commissie wijst erop dat, in voorkomend geval, de voorheen geboekte waardeverminderingen en/of niet-recurrente afschrijvingen moeten worden teruggenomen wanneer ze niet langer verantwoord zijn⁶⁴.

60. De opstalgever moet de opstalhouder vergoeden voor de bouwwerken en beplantingen opgericht of verkregen binnen de grenzen van zijn recht, op grond van de ongerechtvaardigde verrijking⁶⁵. Deze vergoeding en de eventuele bijkomende kosten vormen dan de aanschaffingswaarde van de gebouwen, werken en beplantingen die de opstalgever zal boeken.

61. Indien de opstalhouder bij de vestiging van het opstalrecht geen vergoeding heeft betaald voor de reeds aanwezige gebouwen, werken of beplantingen, zal de opstalgever bij het verstrijken van het opstalrecht deze gebouwen, werken of beplantingen terugnemen zonder daarvoor enige vergoeding verschuldigd te zijn. Indien de opstalhouder bij de vestiging van het opstalrecht wel een vergoeding heeft betaald voor de reeds aanwezige gebouwen, werken of beplantingen, zullen deze gebouwen, werken of beplantingen door natrekking van rechtswege overgaan op de opstalgever die aan de

⁶¹ Zie art. 3.180, lid 1 BW.

⁶² Zie art. 3.188, lid 1 BW. Zie terzake ook: Cass. (Ie k.) A.R. F.00.0009.N, 18 mei 2001, <https://juportal.be/>.

⁶³ Zie punt III.A.2.1 en randnr. 36 van onderhavig advies.

⁶⁴ Zie randnr. 37.

⁶⁵ Zie art. 3.188, lid 1 BW.

opstalhouder een vergoeding zal betalen ten belope van de werkelijke waarde van de gebouwen, werken of beplantingen bij het verstrijken van de overeenkomst. Deze vergoeding vormt de aanschaffingswaarde waartegen de gebouwen, werken of beplantingen worden opgenomen in de boekhouding van de opstalgever.

IV. Voorbeeld

62. Een vennootschap heeft 3 jaar geleden een onroerend goed aangekocht voor 500.000 EUR. De aanschaffingswaarde van het gebouw en de grond bedroegen respectievelijk 400.000 EUR en 100.000 EUR. Het gebouw wordt lineair afgeschreven op 20 jaar en de huidige boekwaarde bedraagt 340.000 EUR ($400.000 - 3 \times 20.000$).

Tijdens het boekjaar X wordt een opstalrecht zonder eigendomsoverdracht gevestigd voor een periode van 11 jaar. De opstalhouder betaalt geen vergoeding voor het gebouw, maar betaalt een éénmalige vergoeding van 300.000 EUR voor het opstalrecht. Er wordt in onderhavig voorbeeld abstractie gemaakt van btw en/of registratierechten en wordt geen rekening gehouden met de gebeurlijke actualisatie van de vordering.

De boekhoudkundige verwerking in hoofde van de opstalgever ziet er als volgt uit:

Boeking bij de vestiging van het opstalrecht

416	Diverse vorderingen	300.000	
aan	764	Andere niet-recurrente ⁶⁶ bedrijfsopbrengsten	300.000
550	Kredietinstellingen: rekening-courant	300.000	
aan	416	Diverse vorderingen	300.000
6602	Niet-recurrente afschrijvingen op materiële vaste activa	220.000 ⁶⁷	
aan	2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen	220.000

Overboeking van het met opstalrecht bezwaard onroerend goed naar de Overige materiële vaste activa

2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen		280.000 ⁶⁸
260	Overige materiële vaste activa: aanschaffingswaarde		500.000
aan	2200	Terreinen: aanschaffingswaarde	100.000
	2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde	400.000
	269	Overige materiële vaste activa: geboekte afschrijvingen	280.000

Boeking bij de beëindiging⁶⁹ van het opstalrecht

2200	Terreinen: aanschaffingswaarde	100.000
2210	Gebouwen: aanschaffingswaarde	400.000
269	Overige materiële vaste activa: geboekte afschrijvingen	280.000

⁶⁶ De Commissie gaat er in dit voorbeeld vanuit dat het vestigen van opstalrecht niet tot de courante bedrijfsactiviteit van een onderneming behoort, zodat de verkregen prijs als een niet-recurrente bedrijfsopbrengst wordt geboekt. Behoort het vestigen van zakelijke rechten daarentegen tot de gewone bedrijfsuitoefening van de onderneming, dan dient de prijs te worden geboekt als omzet, dan wel als een recurrente bedrijfsopbrengst indien zij niet voortvloeit uit een verkoop of dienstverlening aan derden.

⁶⁷ $11 \times 20.000 = 220.000$

⁶⁸ $(3 \times 20.000) + (11 \times 20.000)$.

⁶⁹ Gelet op art. 3:42, § 1, lid 3 KB WvV zullen bij afloop van het opstalrecht in principe geen afschrijvingen worden teruggenomen.

aan	2219	Gebouwen: geboekte afschrijvingen	280.000
	260	Overige materiële vaste activa: aanschaffingswaarde	500.000

DRAFT