



Boeking erfpachten volgens KB VZW's, IVZW's en Stichtingen

Studiedag 28-11-06 IBR – Vlaamse Overheid

Prof. dr. Johan Christiaens

Accounting Research Public Sector UGent – Ernst & Young

Bedrijfsrevisor Ernst & Young (public sector)



1. Inleiding

- *Vormen erfpachtrechten een activum voor de nemer / gever?*
 - *Welke waarde?*
 - *Gelijkschakeling met leasing, enz.?*
- ➔ Boekhoudkundige verwerking variëert naargelang
- periodiciteit betaling (eenmalig of periodiek)
 - omvang betaling (redelijk, zeer laag of zeer hoog)

2. Erfpachtnemer: verwerving: eenmalige vergoeding

- a) Redelijke vergoeding
 - ✓ *Activering III.E.2 Overige materiële vaste activa (2232)*

- b) Zeer lage vergoeding
 - ✓ *Activering III.E.2 Overige materiële vaste activa (2232)*
 - ✓ *Materialiteitsprincipe: opname in resultaat*

- c) Zeer hoge vergoeding
 - ✓ *Vergoeding dan meestal niet alleen voor erfpacht en dus opsplitsing nodig*

2. Erfpachtnemer: verwerving: periodieke vergoeding

➤ a) Redelijke vergoeding

☞ Gaat het eigenlijk niet om onroerende leasing?

III.D Leasing en soortgelijke rechten ⇔ ... contractueel te storten termijnen bevatten (naast rente) integrale wedersamenstelling kapitaal investering

➔ Ja, activering “III.D 25 Leasing en soortgelijke rechten” tov bijbehorende schulden

➔ Nee, dan niet voldaan aan voorwaarden leasing en soortgelijke rechten. Ook al is dit contract juridisch een erfpachtcontract, boekhoudkundig zal het verwerkt worden als een huurcontract (= “operationele leasing” = “renting”): geen activering, wel kosten: 61 Diensten en diverse goederen

2. Erfpachtnemer: verwerving: periodieke vergoeding

➤ b) Zeer lage vergoeding

☞ Men zou kunnen aanvoeren erfpachten met zeer lage vergoeding = soortgelijke rechten leasing gecombineerd met jaarlijkse kwijtschelding bijbehorende annuïteit

➔ Kan gaan om soortgelijk recht leasing maar dan moet dit ook blijken uit contract met stipulatie jaarlijkse kwijtschelding annuïteit

➔ Zal zeer weinig bestaan zodat renting en geen leasing: geen activering, wel jaarlijkse cijns in kosten

➔ Standpunt ondersteund door International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): IPSAS 13 "Leases"

2. Erfpachtnemer: verwerving: periodieke vergoeding

➤ b) Zeer lage vergoeding

☞ Dan geen verdere rapportering in jaarrekening?

➔ Dat erfpacht niet wordt geactiveerd als soortgelijk recht leasing, betekent niet dat bestaan van dergelijke contracten geen boekhoudkundige rapportering kent. Is duidelijk dat zij alleszins voorwerp dienen uit te maken van een passende toelichting in de jaarrekening

2. Erfpachtnemer: verwerving: periodieke vergoeding

➤ c) Zeer hoge vergoeding

➔ Elementen die naast de erfpacht in het contract zijn opgenomen elimineren zodat men nog enkel de erfpachtvergoeding behoudt

➔ Op voorwaarde dat de intentie aanwezig was om die vergoeding te laten overeenstemmen met de kapitaalwaarde, moet men dat bedrag verwerken als onroerende leasing

➔ Indien men oorspronkelijk niet de intentie had om vergoeding minstens te laten overeenstemmen met kapitaalwaarde maar louter een redelijke vergoeding voor ogen had, dan jaarlijkse bedrag splitsen in redelijke vergoeding (zie supra) en bedrag dat overeenstemt met de vergoeding voor de andere rechten

2. Erfpachtnemer: verwerving: toelichting

→ Voor elk van bovenstaande gevallen rechten toegelichten in orde-rekening “07000 Gebruiksrechten op lange term...” en “07001 Gebruiksrechten op ...”

→ Tevens in toelichting meer uitleg geven over context en modaliteiten erfpachtcontract. Bv.

“In het kader van de uitoefening van de activiteiten doet de VZW X beroep op een erfpachtcontract van 50 jaar, afgesloten met de VZW Y op 01/01/1986, tegen een jaarlijkse vergoeding van € 1 000. Dit erfpachtcontract omvat de gebouwen gelegen langs de Kerkstraat 10 te 1000 Brussel. Deze onroerende goederen worden aangewend om conform de statuten en het beleidsplan permanent te voorzien in onderwijsactiviteiten in het kader van vrij gesubsidieerd onderwijs. Het ligt in de bedoeling van VZW X om haar activiteiten uit te oefenen op permanente wijze, waarbij huidig erfpachtcontract wordt voortgezet en na afloop van het contract principieel wordt hernieuwd.”

2. Erfpachtnemer: verwerving: samenvatting

Vergoeding	Redelijk	Zeer laag	Zeer hoog
Eenmalig	223@55	223@55 of 61@55 (materialiteitsprincipe)	Bedrag overeenstemmend met erfpacht activeren: 223@55
Periodiek	Als leasing: 25@ 17 en 42 Zoniet: 61@55	61@55	Als "leasing": Bedrag overeenstemmend met wedersamenstelling kapitaalwaarde 25@17 en 42 Als geen "leasing": Bedrag overeenstemmend met redelijke vergoeding of zeer lage vergoeding: 61@55

3. Erfpachtnemer: waardering

- Ingeval van een éénmalige vergoeding: waardering = nog niet afgeschreven aanschaffingswaarde

- Wanneer periodieke vergoeding:
 - Wedersamenstelling kapitaal: leasing zie contract
 - Andere: dan renting zie contract

4. Erfpachtnemer: verdere verwerking

➤ 4.1 Afschrijvingen i.g.v. activering

➔ Omdat erfpacht tijdelijk recht is: afschrijvingsduur = duur erfpacht of economische gebruiksduur, indien deze laatste korter is

➔ 63 @ 22309 Geb. afschrijvingen op overige zakelijke rechten ...

4. Erfpachtnemer: verdere verwerking

➤ 4.2 Wat als erfpachter zelf gebouwen opricht op onroerend goed?

➔ Deze gebouwen = eigendom erfpachter tot aan einde van het recht

➔ In balans opnemen en afschrijven voor max. resterende duur erfpachtcontract

➔ Deze gebouwen zelf zijn geen opstal of erfpacht, maar geboekt onder 221 Gebouwen

➔ Wat met deze gebouwen op einde duurtijd contract?



4. Erfpachtnemer: verdere verwerking

Wat bepaalt het contract op het einde?	Boekhoudkundige verwerking
Gebouwen blijven staan via natrekking eigendom van de grondeigenaar	Geen specifieke boeking
Gebouwen slopen en grond in zijn oorspronkelijke staat hersteld	Erfpachtnemer legt tijdens duur erfpachtcontract voorziening aan om kosten einde contract te dekken: 63 Voorzieningen voor risico's en kosten @16 Voorzieningen en uitgestelde belastingen
Verrekening voor de opgerichte gebouwen of aangebrachte veranderingswerken, zie contract	Per einde erfpacht ontstaat vordering op erfpachtgever: 41 Overige vorderingen @74 Andere bedrijfsopbrengsten



5. Erfpachtgever: eenmalige vergoeding

- a) Redelijke vergoeding

5. Erfpachtgever: eenmalige vergoeding

→ 1^{ste} zienswijze CBN 162/2

- ✓ Huidige boekwaarde terreinen + gebouwen wordt terstond afgeschreven voor het aantal jaren dat erfpacht duurt
- ✓ In elk volgend boekjaar worden die geboekte afschrijvingen teruggenomen zodat per einde erfpacht terug de oorspronkelijke waarde blijkt

→ 2^{de} zienswijze CBN 162/2

- ✓ Huidige boekwaarde terreinen + gebouwen wordt gesplitst in naakte eigendom + vruchtgebruik
- ✓ Vruchtgebruik wordt verkocht met een resultaat; naakte eigendom blijft
- ✓ Per einde erfpacht keert vruchtgebruik terug:
 - ✓ *Is het verbruikt, geen waardeaanpassing*
 - ✓ *Zoniet herwaarderen*

5. Erfpachtgever: eenmalige vergoeding

→ 1^{ste} zienswijze CBN 162/2

- *Assumptie dat waarde gebruik automatisch elk jaar hersteld wordt*
- *Assumptie dat som afschrijvingen over looptijd erfpacht = waarde vruchtgebruik*
- *Geen onderscheid naakte eigendom – vruchtgebruik*
- *Wordt gezien als een ontwaarding en niet als een realisatie*

→ 2^{de} zienswijze CBN 162/2

- + *Houdt rekening met feit dat erfpacht een rechtshandeling is die aanleiding tot een realisatie*

5. Erfpachtgever: eenmalige vergoeding

- b) Zeer lage vergoeding
 - ➔ Analooq redelijke vergoeding

- c) Zeer hoge vergoeding
 - ➔ Opsplitsen en analooq redelijke vergoeding



5. Erfpachtgever: periodieke vergoeding

- a) Redelijke vergoeding
 - ➔ Wedersamenstelling kapitaal? Ja, dan soortgelijk leasing
 - ➔ 291 @ 700: € 125.000
 - ➔ 415 @ 291: € 8.000
 - ➔ 55 @ 415: 8.000 én @ 75: 2.000
 - ➔ Nee, dan jaarlijkse vordering
- b) Zeer lage vergoeding
 - ➔ Jaarlijkse vordering
- c) Zeer hoge vergoeding
 - ➔ Opsplitsen en analoog redelijke vergoeding

6. Besluit

- Non-profit zowel voor erfpachtgever als – nemer in lijn met vennootschapsboekhouding
- Erfpacht is soortgelijk aan leasing ↔ wederamenstelling kapitaal
- Bij zeer lage vergoeding → Boekhouding volgt werkelijkheid
- In functie van belang erfpacht → noodzakelijke toelichting



Einde