

CBN-ontwerpadvies over recht van opstal op vastgoed

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 1395 p. 7

Publicatiedatum: 27 augustus 2014

CBN-ontwerpadvies over recht van opstal op vastgoed

Het ontwerpadvies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen over zakelijke rechten van 25 juni 2014 handelt ook over de boekhoudkundige verwerking van het recht van opstal (over de boekhoudkundige verwerking van het recht van vruchtgebruik en blote eigendom, zie [Fisc., nr. 1394, p. 6](#)). In dit opzicht is het nieuwe ontwerpadvies veel uitgebreider dan het CBN-advies van maart 1991.

De Commissie begint met een aantal burgerrechtelijke begrippen en kenmerken van het opstalrecht in herinnering te brengen, die voor de boekhoudkundige verwerking relevant zullen zijn.

Algemeenheden van burgerlijk recht

Omschrijving

Het recht van opstal wordt op basis van de wet van 10 januari 1824, zoals gewijzigd bij de wet van 25 april 2014 (BS 14 mei 2014, tweede editie; [Fisc., nr. 1388, p. 14](#)), gedefinieerd als een zakelijk recht dat voor een periode van maximum 50 jaar mag worden bepaald om gebouwen, werken of beplantingen te hebben voor het geheel of een deel, op, boven of onder andermans grond.

Zelfstandig en onzelfstandig opstalrecht

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen het zelfstandig en het onzelfstandig recht van opstal.

Onzelfstandige zakelijke rechten van opstal liggen als accessoria besloten in zakelijke rechtsverhoudingen van ruimere omvang, zoals vruchtgebruik, erfpacht of erfdienstbaarheid, en zelfs in huurovereenkomsten (F. WERDEFROY, "Beschouwingen over de onroerende natrekking, het recht van erfpacht, het recht van opstal en het verlof tot bouwen", *TPR* 1983, 325-326). Op een onzelfstandig opstalrecht is de maximumtermijn van 50 jaar van de wet van 10 januari 1824 niet van toepassing (*Ibidem*, 326). Sinds een cassatiearrest van 19 mei 1988 wordt algemeen aangenomen dat een expliciete verzaking aan het recht van natrekking op een onroerend goed een zelfstandig opstalrecht doet ontstaan, waarop de bepalingen van de wet van 10 januari 1824, en in het bijzonder de maximumtermijn van 50 jaar, van toepassing zijn (Cass. 19 mei 1988, *RW* 1988-1989, 572).

De bepalingen van de wet van 10 januari 1824 gelden voor een zelfstandig opstalrecht slechts voor zover de partijen er niet van afwijken. Alleen van de maximumtermijn van 50 jaar kan contractueel niet worden afgeweken.

Artikel 555 BW

De Commissie bespreekt vervolgens de vergoedingsregeling van artikel 555 BW onder de hoofding "Bouwwerken op andermans grond zonder opstalrecht". Die hoofding is te ruw en de invulling ervan door de Commissie laat alvast te wensen over. Zij geeft twee voorbeelden. Het eerste voorbeeld is passend : het is dat van een onderneming die bouwt op andermans terrein waarvan zij ten onrechte denkt eigenaar te zijn. Het tweede voorbeeld is niet passend : het is dat van een onderneming die bouwt op een terrein waarover zij enkel het vruchtgebruik heeft en waarbij de blote eigenaar geen expliciete toelating heeft gegeven voor deze bouwwerken. De Commissie zegt zelf dat er in dat laatste geval sprake is van een onzelfstandig opstalrecht, waarmee ze de vermelde hoofding meteen inadequaet maakt. Daar moeten we volledigheidshalve overigens aan toevoegen dat van een onzelfstandig opstalrecht van de vruchtgebruiker enkel sprake kan zijn, voor zover hij met zijn bouwwerken de bestemming van het goed eerbiedigt (A. KLUYSKENS, *Beginselen van burgerlijk recht*, V, *Zakenrecht*, Antwerpen, Standaard, 1953, nr. 154).

Over het toepassingsgebied van artikel 555 BW bestaat in de burgerrechtelijke doctrine geen eensgezindheid. Zeker is dat dit artikel toepasselijk is wanneer zonder enig recht op andermans grond gebouwd wordt (F. VAN NESTE, *Zakenrecht*, I, Brussel, Story-Scientia, 1990, nr. 213, D). Zeker is ook dat artikel 555 BW niet toepasselijk is wanneer op basis van een zelfstandig recht van opstal werd gebouwd (R. DEKKERS, *Handboek burgerlijk recht*, I, Brussel, Bruylant, 1972, nr. 1097). Maar over de gevolgen bij beëindiging van een onzelfstandig recht van opstal, zoals dat toekomt aan een vruchtgebruiker of een huurder, is men het niet eens (zie voor een samenvatting van de verschillende meningen, met verdere verwijzingen : S. HUYSMAN, "Gratis eigendomsverrijking van gebouwen door natrekking bij zelfstandig en onzelfstandig opstalrecht", *TRV* 2004, 620). Klaarblijkelijk sluit de Commissie zich aan bij de klassieke en heersende mening dat de beëindiging van een onzelfstandig recht van opstal inderdaad de toepassing van artikel 555 BW opent.

De Commissie vat artikel 555 BW als volgt samen. Indien een derde met eigen materialen op andermans grond heeft gebouwd, heeft de grondeigenaar het recht om de wegruiming van de werken te vorderen of deze te behouden. Kiest hij voor het behoud van de werken, dan is hij verplicht om de materialen en de arbeidslonen te vergoeden. Indien de derde die de werken tot stand heeft gebracht, te goeder trouw was, kan de grondeigenaar de wegruiming niet vorderen, maar heeft hij de keuze om ofwel de materialen en de arbeidslonen te vergoeden, ofwel een bedrag te betalen, dat gelijk is aan de door het erf verkregen meerwaarde.

De Commissie wijst er ten slotte op dat de toepassing van artikel 555 BW veronderstelt dat het gaat om gebouwen, beplantingen en werken die als bijzaak toegevoegd zijn aan de hoofdzaak, maar die op zich een zelfstandig bestaan kunnen leiden, los van de hoofdzaak. Het artikel is bijgevolg niet van toepassing op onderdelen van werken die werden uitgevoerd op de hoofdzaak en die er voortaan in opgenomen en mee vermengd zijn. Dat is een correcte weergave van de burgerrechtelijke visie (Vgl. A. KLUYSKENS, o.c., nr. 131, B).

Kostenleer

Indien de bouwwerken bestaan uit bestanddelen die niet kunnen worden weggenomen, is de regeling van artikel 555 BW dus niet van toepassing. De Commissie wijst erop dat de partijen onderling een vergoedingsregeling kunnen afspreken, die geïnspireerd kan zijn op de zgn. 'kostenleer' of op het principe van het verbod van verrijking zonder oorzaak. Uit de burgerrechtelijke doctrine blijkt dat de kostenleer automatisch geldt wanneer de werken om de bovengenoemde reden niet kunnen worden weggeruimd (R. DEKKERS, o.c., nr. 1092, noot 1 en nr. 1139-1142; A. KLUYSKENS, o.c., nr. 131, B).

In dit verband bestaat er een bijzondere regeling voor vruchtgebruik : artikel 599 BW (zie daarover [Fisc., nr. 1394 , p. 6](#)).

Boekhoudkundige verwerking

a. Verwerving van een opstalrecht onder bezwarende titel

De boekhoudkundige verwerking van de verwerving van een opstalrecht onder bezwarende titel komt grotendeels overeen met die van een vruchtgebruik. De Commissie vermeldt enkele bijzonderheden.

* Artikel 5 Opstalwet houdt in dat de opstalhouder het volledige beschikkingsrecht heeft over de bouwwerken die zich bij de verwerving van het opstalrecht reeds op het terrein bevonden, op voorwaarde dat hij de prijs daarvan aan de opstalgever heeft betaald. De opstalhouder wordt dan eigenaar van die bouwwerken en zal de betaalde prijs samen met de bijkomende kosten boeken als aanschaffingswaarde ervan, op de rekening 221 *Gebouwen*.

* Een onzelfstandig recht van opstal wordt principieel niet op de rekening 223 *Overige zakelijke rechten op onroerende goederen* geboekt. De Commissie is van mening dat zulk recht op zich immers geen zakelijk recht is. Bovendien zit het onzelfstandig opstalrecht vervat in een ander recht, zodat het niet als een afzonderlijk actief wordt geboekt.

Afgezien van de wat bedenkelijke uitspraak dat een onzelfstandig recht van opstal op zich geen zakelijk recht is, lijkt deze verwerkingswijze ons op boekhoudrechtelijk vlak volkomen verantwoord. De Commissie heeft het hier over het onzelfstandig *recht* van opstal, niet over de gebouwen die zouden tot stand gebracht worden op basis van dat recht.

b. Oprichting van bouwwerken op andermans grond

* Indien de duur van het zelfstandig of onzelfstandig recht van opstal overeenstemt met de normale economische gebruiksduur van het goed of voldoende lang is om de gemaakte kosten economisch volledig af te schrijven, moet de opstalhouder het gebouw boeken op de rekening 221 *Gebouwen* en de aanschaffingswaarde ten laste nemen via over de betrokken periode gespreide afschrijvingen.

* Indien de duur van het zelfstandig of onzelfstandig recht van opstal onvoldoende lang is om de gemaakte kosten economisch volledig af te schrijven, maar er ten voordele van de opstalhouder een ernstige vergoedingsregeling is overeengekomen, ten belope van de werkelijke waarde van de

gebouwen op het moment dat het recht verstrijkt, mag worden aangenomen dat de gewone afschrijvingen over de economische levensduur van het onroerend goed zullen volstaan en dat er dus niet over een kortere termijn moet worden afgeschreven.

* Het geval waarin de duur van het zelfstandig of onzelfstandig recht van opstal onvoldoende lang is om de gemaakte kosten economisch volledig af te schrijven, en er ten voordele van de opstalhouder geen ernstige vergoedingsregeling is overeengekomen, wordt in beginsel niet door de Commissie behandeld, omdat zij enkel oog heeft voor verrichtingen onder bezwarende titel tussen terzake goed geïnformeerde, onafhankelijke partijen die uit vrije wil handelen.

Niettemin acht de Commissie het mogelijk dat het in sommige gevallen verantwoord is om aanvullend te investeren in een actief, zelfs wanneer de resterende looptijd van het zelfstandig of onzelfstandig opstalrecht minder bedraagt dan de normale gebruiksduur van dit goed en er geen vergoedingsregeling werd overeengekomen voor deze investering. Dan moet de vennootschap de investering afschrijven over de nog resterende looptijd van het opstalrecht. De recente rechtspraak aanvaardt deze afschrijvingen over de duur van het opstalrecht ook op fiscaal gebied (Antwerpen 2 mei 2006, [Fisc., nr. 1032 , p. 11](#) en *TFR* 2007, 76; Antwerpen 6 december 2005, [Fisc., nr. 1024 , p. 14](#); Brussel 27 september 2006, *FJFN*° 2007/133; Rb. Namen 26 oktober 2005, [Fisc., nr. 1024 , p. 14](#) en *FJFN*° 2006/97).

* Indien contractueel bepaald werd dat de opstalhouder bij de afloop van zijn recht de gebouwen en werken moet wegruimen en de grond in zijn oorspronkelijke staat moet herstellen, zal de opstalhouder, onverminderd de afschrijvingen op de wijze als hierboven uiteengezet, een voorziening moeten vormen om de kosten van de wegruiming te dekken. Deze voorziening moet in beginsel lineair worden opgebouwd over de looptijd van de overeenkomst of over de gebruiksduur indien deze korter is.

Het komt ons voor dat deze voorziening op fiscaal gebied wordt gedekt door artikel 48 WIB 1992.

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

c. Boeking bij de grondeigenaar bij de beëindiging van het opstalrecht

c.1. Opstalrecht op een onbebouwd terrein

Wanneer de grondeigenaar aan de opstalhouder een opstalrecht op een onbebouwd terrein heeft verleend, zal hij, behoudens andersluidende overeenkomst, bij afloop van het recht de eigendom van de gebouwen, werken of beplantingen verwerven en de werkelijke waarde daarvan op dat moment moeten vergoeden (art. 6 Opstalwet).

Mocht er overeengekomen zijn dat de opstalgever geen vergoeding verschuldigd is, dan is er sprake van een vermogenstoename in hoofde van de opstalgever op het moment dat het opstalrecht eindigt. De Commissie kondigt aan pas later te zullen ingaan op de vraag hoe een vennootschap de verkrijging om niet van de gebouwen, werken of beplantingen bij het einde van het opstalrecht

boekhoudkundig moet verwerken in het geval waarin deze verkrijging om niet een vergoeding uitmaakt voor het toegestane opstalrecht. Zij verwijst hier impliciet naar een leerstelling in de fiscale rechtsleer, die een onderscheid maakte tussen 'zuivere' verkrijging om niet en 'vergoedende' verkrijging om niet, in welk laatste geval er van winstneming sprake kon zijn (zie daarover : H. PUTMAN en J. VANHECKE, "De verkrijging van activa beneden marktwaarde - Fallaces enim sunt rerum species", *TFR* 2013, 805 e.v.). Ons is het maken van dat onderscheid nooit overtuigend voorgekomen. De innerlijke tegenstrijdigheid van de uitdrukking "vergoedende verkrijging om niet" spreekt voor zichzelf.

De loyale aanvaarding van de recente rechtspraak van het Hof van Justitie over ten kosteloze titel verkregen activa (HvJ 6 maart 2014, beschikking, zaak C-510/12, *Bloomsbury*; [Fisc., nr. 1382, p. 8](#)) moet naar ons gevoelen tot gevolg hebben dat geen enkele kosteloze verkrijging van activa nog aanleiding kan geven tot de inresultaatneming van de werkelijke waarde van die activa (zie over deze problematiek ook [Fisc., nr. 1378, p. 1](#)).

c.2. Opstalrecht op een bebouwd terrein zonder vergoeding door de opstalhouder

In geval van vestiging van een opstalrecht op een terrein waarop zich reeds gebouwen bevinden, waarvoor de opstalhouder niet de prijs heeft betaald, zal de opstalgever deze gebouwen bij het verstrijken van het recht terugnemen, zonder daarvoor enige vergoeding verschuldigd te zijn (art. 7 Opstalwet).

Bij de vestiging van het opstalrecht zal de opstalgever deze gebouwen overboeken van de rekeningen 221 *Gebouwen* en 222 *Bebouwde terreinen* naar de rekening 26 *Andere materiële vaste activa*. Bij afloop van het opstalrecht gebeurt een omgekeerde boeking. Eventueel kan een herwaarderingsmeerwaarde worden geboekt.

c.3. Opstalrecht op een bebouwd terrein met vergoeding door de opstalhouder

In geval van vestiging van een opstalrecht op een terrein waarop zich reeds gebouwen bevinden, waarvoor de opstalhouder wel de prijs heeft betaald, wordt de opstalhouder eigenaar van deze gebouwen. Wanneer het recht eindigt, worden alle aanwezige gebouwen weer eigendom van de opstalgever, van rechtswege door natrekking. Behoudens andersluidende overeenkomst, moet de opstalgever een vergoeding betalen ten belope van de werkelijke waarde van de gebouwen bij het verstrijken van de overeenkomst (art. 6 Opstalwet). De vergoeding die verschuldigd is naar aanleiding van de eigendomsoverdracht vormt de aanschaffingswaarde waartegen de gebouwen in de boekhouding van de opstalgever worden opgenomen.

c.4. Einde van een onzelfstandig opstalrecht

Wanneer de grondeigenaar een vergoeding betaalt bij afloop van een onzelfstandig opstalrecht en daarbij een nieuw actief wordt verworven, bestaat de aanschaffingswaarde van het verworven actief uit de verschuldigde vergoeding en de eventuele bijkomende kosten. Het nieuwe actief wordt afgeschreven volgens een passend afschrijvingsplan.

Wanneer de grondeigenaar een vergoeding betaalt bij afloop van een onzelfstandig opstalrecht en

daarbij alleen maar de waarde van een bestaand actief toeneemt, wordt de oorspronkelijke aanschaffingswaarde van het bestaande actief vermeerderd met de verschuldigde vergoeding en de eventuele bijkomende kosten. Deze bijkomende aanschaffingswaarde wordt in beginsel afgeschreven over de nog resterende gebruiksduur van het oorspronkelijke actief.

d. Boekingen door de opstalhouder bij de beëindiging van het zelfstandig of onzelfstandig opstalrecht

Bij afloop van het opstalrecht moet het actief worden uitgeboekt. Indien de opstalhouder van de opstalgever een vergoeding ontvangt, zal een meerwaarde of een minderwaarde op de realisatie van het uitgeboekte actief worden geboekt.

Op fiscaal gebied is de minderwaarde aftrekbaar. De meerwaarde is belastbaar, maar komt in aanmerking voor uitgestelde en gespreide taxatie mits herbelegging (art. 47 WIB 1992).