

IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

“De heer Jan VERHOEYE
Voorzitter van de Commissie voor boekhoudkundige
normen (CBN)
City Atrium
Vooruitgangstraat 50 - 8^{ste} verdieping
1210 BRUSSEL

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
AVB/CDH/RF

Uw referte

Datum
01/10/2026

Geachte heer Voorzitter,

Betreft: Ontwerpadvies “*Vruchtgebruik*”

De Commissie voor Boekhoudkundige Aangelegenheden (hierna: de Commissie) dankt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen voor de raadpleging betreffende het ontwerpadvies “*Vruchtgebruik*” en heeft op vraag van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) uw ontwerpadvies nader bekeken.

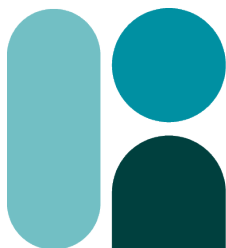
Hieronder vindt u de opmerkingen die het IBR onder uw aandacht wenst te brengen.

De Commissie preciseert vooraf dat de hierna geformuleerde opmerkingen niet exhaustief beogen te zijn. Gelet op de omvang en de technische aard van het ontwerp, alsook op het aanzienlijke aantal redactionele, terminologische, boekhoudkundige en vertaaltechnische moeilijkheden die werden vastgesteld, lijkt een grondige herziening van de volledige tekst nog noodzakelijk vóór de definitieve afwerking ervan.

1. Algemene opmerkingen

Omvang en leesbaarheid van het ontwerpadvies

Het ontwerpadvies is bijzonder omvangrijk en zou er dan ook baat bij hebben zijn rode draad duidelijker naar voren te brengen. Het zou de lezer moeten toelaten om snel de doorslaggevende boekhoudkundige beginselen, de gevolgen van de verrichting in hoofde van elk van de partijen en de impact van de verschillende betalingsmodaliteiten te identificeren.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

Er wordt tevens voorgesteld om aan het begin van het advies een executive summary op te nemen waarin de voornaamste redeneringen, conclusies en weerhouden boekhoudkundige verwerkingen worden samengevat. Een dergelijke synthese zou het gebruik van het advies door praktijkbeoefenaars vergemakkelijken zonder dat het nodig is de nuttige ontwikkelingen of voorbeelden te schrappen. Deze opmerking geldt overigens voor alle toekomstige adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

Noodzaak om het advies toe te spitsen op boekhoudkundige vraagstukken

Daarnaast stelt de Commissie vast dat het ontwerp belangrijke juridische beschouwingen bevat. Hoewel een uiteenzetting van het juridisch kader onontbeerlijk is, zou het advies in hoofdzaak gericht moeten blijven op de boekhoudkundige gevolgen van het vruchtgebruik.

In het bijzonder zou moeten worden vermeden dat het advies, rechtstreeks of zijdelings, definitief uitspraak doet over complexe juridische vraagstukken die buiten het eigenlijke voorwerp ervan vallen. Er zou een duidelijker onderscheid kunnen worden gemaakt tussen:

- de regels die rechtstreeks voortvloeien uit het Burgerlijk Wetboek, het Wetboek van vennootschappen en verenigingen of het koninklijk besluit tot uitvoering ervan;
- de interpretatie die de CBN aan deze bepalingen geeft;
- de boekhoudkundige gevolgen die hieruit voortvloeien;
- de vraagstukken die afhankelijk blijven van de feiten, omstandigheden en contractuele bedingen.

Gelet op de complexiteit van de materie en de verscheidenheid aan vruchtgebruiksovereenkomsten is de Commissie van oordeel dat een grondig overleg met deskundigen uit de boekhouding, audit, het goederenrecht en de financiële waardering de coherentie van het advies zou versterken.

Rekening houden met alle betrokken ondernemingen

Bovendien heeft het ontwerp niet alleen betrekking op vennootschappen, maar eveneens op VZW's, IVZW's en stichtingen die een dubbele boekhouding voeren.

Opdat deze draagwijdte doorheen het volledige document tot uiting zou komen, wordt voorgesteld:

- waar de context dit toelaat, de term “vennootschap” te vervangen door de meer algemene term “onderneming”;
- naast artikel 3:89 van het KB WVV, dat van toepassing is op vennootschappen, ook artikel 3:171 van datzelfde besluit te vermelden wanneer een overeenkomstige regel van toepassing is op VZW's, IVZW's en stichtingen;

- systematisch na te gaan of de voorbeelden en de gekozen rubrieken kunnen worden toegepast op deze verschillende categorieën van entiteiten.

Behandeling van roerende goederen

De Commissie merkt eveneens op dat het ontwerp een overheersende plaats toekent aan verrichtingen met betrekking tot onroerende goederen, terwijl het Burgerlijk Wetboek toelaat dat het vruchtgebruik betrekking heeft op roerende goederen, zowel lichamelijke als onlichamelijke.

Het gedeelte betreffende roerende goederen lijkt minder uitgewerkt en behandelt voornamelijk aandelen en andere financiële instrumenten. De Commissie stelt voor het advies te herstructureren rond een gemeenschappelijke methodologie die toepasselijk is ongeacht het roerend of onroerend karakter van het goed, waarbij tegelijk de noodzakelijke aanpassingen worden verduidelijkt naargelang de aard van het actief. Afwisselende voorbeelden zouden onder meer betrekking kunnen hebben op:

- een onroerend goed;
- een lichamelijk roerend goed;
- aandelen;
- een octrooi of een ander immaterieel actief.

Wanneer voor roerende goederen en onroerende goederen verschillende verwerkingen worden weerhouden, zouden de juridische of boekhoudkundige redenen voor dit onderscheid uitdrukkelijk moeten worden toegelicht.

Belang van de economische en financiële analyse

Talrijke vruchtgebruikverrichtingen hebben een belangrijke financiële dimensie. Hun boekhoudkundige verwerking kan derhalve niet uitsluitend gebaseerd zijn op de vooruitbetaling of de periodieke betaling van vergoedingen.

De spreiding van de financiële stromen, de economische waarde van de residuele rechten, de contractuele verplichtingen van de partijen, het bestaan van een recht van afstand en de duur van de verrichting kunnen een doorslaggevende invloed hebben op de boekhoudkundige verwerking.

De Commissie is van oordeel dat het advies meer aandacht zou moeten besteden aan deze economische analyse, in het bijzonder wanneer het aan het bestuursorgaan toekomt:

- de blote eigendom na de splitsing te waarderen;
- een economisch verantwoord afschrijvingsplan op te stellen;
- de residuele waarde van een actief of van werken te ramen;

- opbrengsten en kosten te erkennen in functie van de feiten en omstandigheden;
- de samenhang te beoordelen tussen de gekozen boekhoudkundige verwerking en de beginselen van voorzichtigheid, matching van kosten en opbrengsten, toerekening aan het boekjaar en getrouw beeld.

De Commissie stelt zich tevens vragen bij het vermogen van het huidige reglementaire kader, dat grotendeels gebaseerd is op beginselen die in een andere economische context zijn ontwikkeld, om alle moderne vormen van vruchtgebruik en hun toenemende financialisering adequaat te vatten. Een meer algemene reflectie over een eventuele aanpassing van het KB WVV zou nuttig kunnen zijn.

Kwalificatie van recurrente of niet-recurrente opbrengsten en kosten

Het ontwerp gaat op verschillende plaatsen ervan uit dat periodieke vergoedingen moeten worden geboekt als niet-recurrente bedrijfsopbrengsten of financiële opbrengsten.

De Commissie is van oordeel dat een dergelijke kwalificatie niet op algemene wijze kan worden aanvaard. Het recurrente of niet-recurrente karakter hangt onder meer af van de aard van de activiteit van de onderneming, de duur van de verrichting, de frequentie van de geldstromen en de specifieke omstandigheden van elke overeenkomst.

Een verrichting kan ongebruikelijk zijn op het ogenblik van haar totstandkoming en toch gedurende meerdere decennia periodieke opbrengsten genereren die een recurrent karakter vertonen. Het advies zou derhalve de criteria moeten uiteenzetten aan de hand waarvan de verschillende situaties kunnen worden onderscheiden en, waar gerechtvaardigd, zowel de recurrente als de niet-recurrente verwerking moeten voorstellen. In bepaalde situaties zou bovendien moeten worden onderzocht of de aard en de duur van de verrichting haar een hoofdzakelijk financieel karakter verlenen.

2. Essentiële punten van boekhoudkundige doctrine

2.1. Mogelijkheid tot afstand door de vruchtgebruiker en boeking van toekomstige vorderingen

Het ontwerp behandelt dit punt enkel ten aanzien van de blote eigenaar; de op de vruchtgebruiker toepasselijke verwerking (schuld) wordt niet besproken.

Definitie en kenmerken van het vruchtgebruik

De mogelijkheid voor de vruchtgebruiker om eenzijdig afstand te doen van zijn recht vormt een essentieel juridisch kenmerk van het vruchtgebruik. Deze mogelijkheid speelt een centrale rol in

de redenering van het ontwerp met betrekking tot het al dan niet boeken van toekomstige periodieke vergoedingen als vordering.

Dit kenmerk verschijnt evenwel pas later in de tekst. Er wordt voorgesteld hiervan uitdrukkelijk melding te maken, minstens op bondige wijze, in het onderdeel “Definitie en kenmerken”. Deze verduidelijking zou de lezer toelaten de rode draad van het advies beter te begrijpen.

Randnummer 29

Het randnummer steunt op de mogelijkheid van de vruchtgebruiker om eenzijdig afstand te doen van zijn recht. Dit doorslaggevende element zou sterker moeten worden benadrukt.

De zin volgens welke de vruchtgebruiker gehouden blijft de vergoedingen te betalen, zelfs indien hij eenzijdig afstand doet van het vruchtgebruik “en aldus aan het vruchtgebruik een einde heeft gesteld”, is nodeloos complex. De woorden “en aldus aan het vruchtgebruik een einde heeft gesteld” zouden kunnen worden geschrapt.

Het advies zou bovendien uitdrukkelijker kunnen ingaan op de situatie waarin de contractuele modaliteiten bepalen dat alle toekomstige vergoedingen definitief verschuldigd blijven, zelfs in geval van afstand. In dat geval zou de vraag naar de boeking ervan als vordering grondiger moeten worden behandeld, eventueel naar analogie met de beginselen die gelden voor leasingovereenkomsten wanneer aan de wettelijke voorwaarden is voldaan.

Daarnaast is de Commissie van oordeel dat de in randnummer 29 vermelde boeking niet dient te worden opgenomen. Het kan daarentegen nuttig zijn om deze verrichting in de orderekeningen te verwerken. Deze opmerking geldt eveneens voor de boekingen vermeld in randnummer 43.

Randnummer 43

De formulering betreffende het niet boeken van periodieke vergoedingen als vorderingen op lange termijn dient te worden verduidelijkt.

De tekst zou expliciet moeten aangeven dat de redenering steunt op de mogelijkheid van de vruchtgebruiker om eenzijdig afstand te doen van zijn recht. Er moet worden vermeden de indruk te wekken dat de vruchtgebruiker niet gehouden zou zijn de overeenkomst na te leven, terwijl het precies gaat om de juridische gevolgen van de afstand.

Indien de vruchtgebruiker contractueel gehouden blijft de vergoedingen te betalen ondanks zijn afstand, moet de boeking van een vordering worden onderzocht in functie van het vaststaande en definitieve karakter ervan.

2.2. Waardering van de blote eigendom en afschrijvingsplan

Randnummer 28

Het randnummer betreffende de periodieke vergoedingen zou verder moeten worden uitgewerkt wat betreft de waardering en het afschrijvingsplan van de residuele rechten van de blote eigenaar.

De economische en boekhoudkundige waarde van de blote eigendom hangt noodzakelijkerwijs af van de spreiding van de toekomstige vergoedingen wanneer deze niet onmiddellijk als vorderingen worden geboekt. De economische situatie van de blote eigenaar die de volledige vergoeding vooraf heeft ontvangen, verschilt fundamenteel van die van de blote eigenaar die gedurende meerdere decennia nog periodieke vergoedingen moet ontvangen.

De Commissie stelt voor te verduidelijken dat het aan het bestuursorgaan toekomt een passend en economisch verantwoord afschrijvingsplan op te stellen, waarbij onder meer rekening wordt gehouden met:

- het betalingsschema van de periodieke vergoedingen;
- de actuele waarde van de toekomstige geldstromen;
- de gebruikswaarde van de blote eigendom;
- de duur van het vruchtgebruik;
- de verwachte residuele waarde;
- de beginselen van voorzichtigheid, matching van kosten en opbrengsten en toerekening aan het boekjaar.

De gebruikte terminologie zou eveneens duidelijk onderscheid moeten maken tussen de "oorspronkelijke volle eigenaar", die het vruchtgebruik vestigt en vervolgens blote eigenaar wordt, in plaats van na de opsplitsing van het eigendomsrecht de term "volle eigenaar" te blijven gebruiken.

Randnummer 30

De voorgestelde verwerking in geval van een combinatie van een vooruitbetaalde vergoeding en periodieke vergoedingen bevat onvoldoende analyse van het afschrijvingsplan van de residuele rechten.

De tekst wekt de indruk dat het boekhoudkundig resultaat hoofdzakelijk afhangt van het schema van de betalingen. De verwerking mag evenwel niet gebaseerd zijn op een kaslogica. Zij zou rekening moeten houden met de economische waarde van de blote eigendom en met de evolutie van de rechten en verplichtingen van de partijen.

Er wordt voorgesteld te verduidelijken dat het bestuursorgaan verplicht is een passend afschrijvingsplan op te stellen dat zowel rekening houdt met het vooruitbetaalde gedeelte als met de spreiding van de periodieke vergoedingen.

Voorbeeld bij randnummer 58

De vermelding dat het toepasselijke tarief van de vennootschapsbelasting 25% bedraagt, lijkt overbodig aangezien deze gegeven in het voorbeeld niet wordt gebruikt. Er wordt voorgesteld deze vermelding te schrappen.

Het voorbeeld roept bovendien een fundamenteel probleem op in het licht van het matchingbeginsel van kosten en opbrengsten.

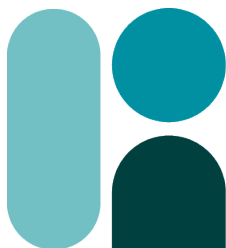
De voorgestelde verwerking leidt ertoe dat onmiddellijk een niet-recurrente afschrijving van 40.000 EUR wordt geboekt bij de vestiging van het vruchtgebruik, terwijl de vergoedingen van 11.000 EUR pas gedurende de daaropvolgende veertig jaren als opbrengst worden geboekt. Deze benadering creëert een aanzienlijke kost bij aanvang van de verrichting zonder overeenstemmende opbrengst, gevolgd door periodieke opbrengsten en terugnemingen van afschrijvingen waarvan de economische verantwoording niet duidelijk blijkt.

De waarde van de blote eigendom kan niet worden bepaald los van de toekomstige geldstromen die nog moeten worden ontvangen, wanneer deze toekomstige kasstromen nog niet hebben geleid tot een boekhoudkundige tegenprestatie. Een blote eigenaar die nog veertig jaarlijkse betalingen moet ontvangen, bevindt zich economisch niet in dezelfde situatie als een blote eigenaar die de volledige vergoeding reeds vooraf heeft ontvangen en geboekt.

De weerhouden waarde van de blote eigendom, namelijk 60.000 EUR, zou moeten worden verantwoord door een coherente financiële waardering die rekening houdt met de spreiding van de toekomstige geldstromen. Ook de systematische terugneming van 1.000 EUR per jaar, die ertoe leidt dat geleidelijk opnieuw een boekwaarde van 100.000 EUR wordt opgebouwd, lijkt zonder analyse van de werkelijke economische waarde van de resterende rechtenonvoldoende verantwoord.

De Commissie stelt derhalve voor dit voorbeeld fundamenteel te herzien en uitvoerig commentaar te verstrekken bij:

- het tijdstip waarop de blote eigendom wordt gewaardeerd;
- de toegepaste waarderingsmethode;
- het rekening houden met toekomstige vergoedingen;
- het weerhouden afschrijvings- of waardeverminderingsplan;
- de voorwaarden die eventuele terugnemingen rechtvaardigen;



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

- de samenhang met de beginselen van voorzichtigheid, toerekening aan het boekjaar en matching van kosten en opbrengsten.

Daarnaast wordt het voorbeeld voorgesteld als een marktconforme verrichting, terwijl de vergoedingen gedurende een periode van veertig jaar niet worden geïndexeerd. Een voorbeeld dat voorziet in indexering zou realistischer zijn en beter aansluiten bij het aangekondigde toepassingsgebied van het advies.

Randnummer 83

Het voorbeeld voorziet dat de door de vruchtgebruiker uitgevoerde werken worden afgeschreven over hun economische levensduur van tien jaar, terwijl de resterende duur van het vruchtgebruik slechts zeven jaar bedraagt.

De netto boekwaarde van 30% op het einde van het vruchtgebruik stemt niet noodzakelijk overeen met de beste raming van de schadevergoeding of van de werkelijke waarde van de werken op dat tijdstip.

Het advies zou moeten verduidelijken dat het afschrijvingsplan rekening moet houden met:

- de resterende duur van het vruchtgebruik;
- de economische gebruiksduur van de werken;
- de eventuele verplichting van de blote eigenaar om een schadevergoeding te betalen;
- de beste raming van de residuele waarde van de werken op het einde van het vruchtgebruik.

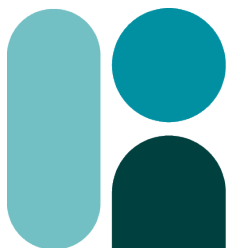
Een mechanische toepassing van een lineaire afschrijving over tien jaar lijkt niet noodzakelijk de economische realiteit van de verrichting weer te geven.

2.3. Afschrijvingen, waardeverminderingen en terugnemingen

Randnummer 25

De laatste zin van dit randnummer zou moeten worden herformuleerd. De voorgestelde formulering lijkt de vergelijking tussen de niet-recurrente afschrijving en de afschrijvingen die zouden zijn geboekt bij behoud van de volle eigendom niet correct weer te geven.

De volgende formulering zou kunnen worden overwogen: *“De niet-recurrente afschrijving zal niet hoger zijn dan de afschrijvingen die normaal zouden zijn geboekt, indien de volle eigendom behouden was gebleven, gedurende de periode die overeenstemt met de duur van het vruchtgebruik.”*



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

De passage betreffende de systematische terugneming van de niet-recurrente afschrijving zou eveneens opnieuw moeten worden onderzocht. De verplichting tot terugneming voorzien in het KB WVV betekent niet noodzakelijk dat jaarlijks een lineaire of automatische terugneming moet plaatsvinden. De terugneming zou moeten worden verantwoord door een geactualiseerde beoordeling van de waarde van het actief en door het geheel of gedeeltelijk wegvallen van de redenen die aanleiding hebben gegeven tot de niet-recurrente afschrijving.

Voetnoot 34

De voetnoot neemt de wettekst onvolledig over doordat in de Franstalige versie enkel melding wordt gemaakt van de terugneming van waardeverminderingen geboekt op immateriële vaste activa waarvan het gebruik niet in de tijd is beperkt, terwijl in de Nederlandstalige versie enkel melding wordt gemaakt van de terugneming van waardeverminderingen geboekt op materiële vaste activa waarvan het gebruik niet in de tijd is beperkt. De wettekst heeft evenwel zowel betrekking op waardeverminderingen op immateriële vaste activa als op waardeverminderingen op materiële vaste activa. Er wordt voorgesteld de volledige wettelijke bepaling over te nemen en de overeenstemming tussen de Franse en Nederlandse versie te verifiëren.

2.4. Boekhoudkundige classificatie van het vruchtgebruik op aandelen

Randnummer 38

De formulering volgens welke een onderneming het vruchtgebruik heeft verworven op aandelen die “als financiële vaste activa zijn geclassificeerd” is misleidend wanneer de enige tegenprestaties bestaan uit periodieke vergoedingen die als kosten worden geboekt.

In een dergelijke situatie wordt niet noodzakelijk een actief geboekt in hoofde van de vruchtgebruiker. Er wordt dan ook voorgesteld de woorden “als financiële vaste activa geclassificeerd” te schrappen.

Meer algemeen hangt de classificatie van het vruchtgebruik op aandelen onder meer af van de rechten waarover de partijen daadwerkelijk beschikken. De vraag aan wie het stemrecht toekomt, is doorslaggevend voor de beoordeling van het eventuele bestaan van een duurzame band, controle of een betekenisvolle invloed.

Het stemrecht komt in beginsel toe aan de vruchtgebruiker, behoudens andersluidende statutaire of conventionele bepaling. Aangezien deze regel van aanvullend recht is, kan zij evenwel niet dienen als grondslag voor een uniforme classificatie. Het advies zou rekening moeten houden met de contractuele en statutaire bepalingen alsook met de rechten die in werkelijkheid worden uitgeoefend.

Classificatievraagstukken die niet op algemene wijze kunnen worden opgelost, zouden open kunnen worden gelaten, mits verduidelijking van de criteria die de waardering en de boekhoudkundige verwerking moeten sturen.

2.5. Boekhoudkundige kwalificatie van periodieke vergoedingen

Randnummers 28, 42, 48 en 58 en voetnoot 74

De systematische classificatie van periodieke vergoedingen als niet-recurrente bedrijfsopbrengsten of niet-recurrente financiële opbrengsten lijkt onvoldoende verantwoord.

Voetnoot 74 lijkt het ontbreken van een verband met de gebruikelijke activiteit van de onderneming te verwarren met het niet-recurrent karakter van de opbrengst. Het advies zou rekening moeten houden met de reglementaire definitie van andere bedrijfsopbrengsten en een onderscheid moeten maken tussen:

- de bedrijfs- of financiële aard van de opbrengst;
- het verband met de gebruikelijke activiteit van de onderneming;
- het recurrente of niet-recurrente karakter ervan.

Deze kwalificaties zouden moeten worden beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden. Een vergoeding die gedurende veertig jaar jaarlijks wordt ontvangen, lijkt bijvoorbeeld niet automatisch als niet-recurrent te kunnen worden gekwalificeerd.

Randnummer 64

Het ontwerp bepaalt dat de periodieke vergoedingen die door de blote eigenaar worden ontvangen, als financiële opbrengsten worden geboekt.

Deze kwalificatie kan relevant zijn wanneer het vruchtgebruik betrekking heeft op aandelen, maar zij kan niet worden veralgemeend tot alle roerende goederen. Vruchtgebruik kan immers onder meer betrekking hebben op het meubilair van een gebouw of op andere materiële en immateriële roerende goederen.

De kwalificatie van de opbrengst zou derhalve moeten afhangen van de aard van het goed en van de activiteit van de onderneming.

2.6. Boekhoudkundige verwerking (symmetrisch) in hoofde van de blote eigenaar

Randnummers 61 en 75

Het ontwerp vermeldt dat bepaalde opbrengsten die door de vruchtgebruiker worden geïnd, moeten worden geboekt als een schuld ten aanzien van de blote eigenaar wegens de restitutieplicht aan het einde van het vruchtgebruik.

De overeenstemmende boekhoudkundige verwerking in hoofde van de blote eigenaar wordt evenwel niet toegelicht. Er zou moeten worden verduidelijkt of de blote eigenaar tijdens de looptijd van het vruchtgebruik een opbrengst en een vordering dient te boeken, dan wel pas bij het einde ervan.

Deze analyse zou onder meer rekening moeten houden met het zekere of onzekere karakter van het recht van de blote eigenaar, de opeisbaarheid van de vordering en het eventuele bestaan van contractuele voorwaarden.

Dezelfde opmerking geldt voor randnummer 75. Het zou nuttig zijn om de bijhorende boekingen op te nemen.

3. Noodzakelijke aanvullingen en coherentie van het advies

Informatie op te nemen in de toelichting

De Commissie stelt voor te onderzoeken of het aangewezen is in het advies een bespreking op te nemen van de informatie die in de toelichting bij de jaarrekening moet worden verstrekt wanneer een belangrijke vruchtgebruiksovereenkomst bestaat.

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden zou deze informatie onder meer betrekking kunnen hebben op:

- de aard van het goed dat met vruchtgebruik is bezwaard of in vruchtgebruik wordt gehouden;
- de duur van het vruchtgebruik;
- de voornaamste betalingsmodaliteiten;
- de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen;
- de toegepaste waarderingsmethoden;
- de voornaamste hypothesen die werden gebruikt voor de bepaling van de residuele waarde;
- de stemrechten of andere aan aandelen verbonden rechten wanneer het vruchtgebruik betrekking heeft op financiële instrumenten;
- de belangrijke risico's en onzekerheden verbonden aan de verrichting.

Bovendien worden de boekingen in de orderekeningen niet op een consistente wijze opgenomen doorheen het ontwerp.

Randnummer 33

Het ontwerp bevat verschillende voorbeelden met betrekking tot roerende goederen, maar geen enkel betekenisvol voorbeeld betreffende een materieel roerend goed.

Er wordt voorgesteld de belangrijkste categorieën van roerende goederen die het voorwerp kunnen uitmaken van een vruchtgebruik voor te stellen en uit te leggen waarom bepaalde categorieën uitgebreider worden behandeld dan andere.

Randnummers 41 en 42

Deze randnummers behandelen de situatie van de eigenaar die een vruchtgebruik vestigt op een roerend goed tegen betaling van periodieke vergoedingen, zonder in te gaan op de eventuele boeking van een waardevermindering of een afschrijving.

Daarentegen wordt deze problematiek voor onroerende goederen wel behandeld in randnummer 28. Er wordt voorgesteld een coherente methodologie toe te passen of toe te lichten waarom de aard van het goed een verschillende benadering zou rechtvaardigen.

Ook de classificatie van de vergoedingen als andere niet-recurrente financiële opbrengsten zou opnieuw moeten worden onderzocht in het licht van de hierboven geformuleerde algemene opmerkingen.

Randnummer 59

De titel van de afdeling verwijst naar “roerende goederen”, terwijl de uiteenzetting in hoofdzaak betrekking heeft op aandelen. De afdeling zou moeten worden uitgebreid naar andere roerende goederen of haar titel zou moeten worden aangepast.

Daarnaast worden de volgende correcties voorgesteld:

- in de Franse versie: “actions de placement” vervangen door “actions classées en placements de trésorerie”;
- duidelijk onderscheid maken tussen materiële vaste activa, immateriële vaste activa en financiële vaste activa;
- de algemene verwijzing naar artikel 3:23, tweede lid, KB WVV aanvullen met een verwijzing naar artikel 3:44, dat specifiek betrekking heeft op waardeverminderingen op financiële vaste activa en verwijst naar duurzame minderwaarden of ontwaardingen.

Randnummers 66, 67, 72 en 73

Voor onroerende goederen onderzoekt het ontwerp eerst de vooruitbetaalde vergoedingen en vervolgens de periodieke vergoedingen. Voor roerende goederen wordt deze volgorde omgekeerd.

Er wordt voorgesteld voor de verschillende categorieën goederen dezelfde structuur te hanteren of uiteen te zetten waarom een andere volgorde gerechtvaardigd zou zijn.

In randnummer 72 vormen de vergoedingen niet noodzakelijk diverse financiële kosten. Hun classificatie moet afhangen van de aard van het goed, van de verrichting en van de activiteit van de onderneming.

Randnummer 82

Het ontwerp behandelt de realisatie van een meerwaarde of minderwaarde wanneer de vruchtgebruiker de kosten voor werken of beplantingen die bij het einde van het vruchtgebruik door de blote eigenaar worden vergoed, heeft geactiveerd.

Er zou eveneens moeten worden verduidelijkt welke boekhoudkundige kwalificatie de vergoeding krijgt wanneer de betrokken kosten niet werden geactiveerd.

4. Redactionele en terminologische correcties

Inhoudstafel

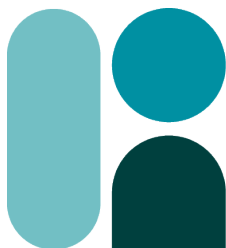
In de Franstalige versie is titel 3 niet correct overgenomen.

Randnummer 4 en voetnoot 4

Voetnoot 4 herhaalt inhoudelijk grotendeels wat reeds in randnummer 4 wordt vermeld. Er wordt voorgesteld deze voetnoot te schrappen. Daarnaast zou de verwijzing naar het “nieuwe Burgerlijk Wetboek” moeten worden vervangen door “Burgerlijk Wetboek”, aangezien deze kwalificatie niet langer noodzakelijk is.

Voetnoot 6

De verwijzing naar het beginsel van de voorrang van de economische realiteit op de juridische vorm (“*substance over form*”) kan de indruk wekken dat dit beginsel op algemene wijze van toepassing is in het Belgische boekhoudrecht. Dat beginsel werd echter niet als autonoom beginsel van algemene toepassing verankerd bij de omzetting van Richtlijn 2013/34/EU.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

De Commissie stelt dan ook voor deze verwijzing hetzij te schrappen, hetzij te herformuleren door te verwijzen naar de analyse van de contractuele inhoud, de werkelijke draagwijdte van de overeenkomst en de gemeenschappelijke bedoeling van de partijen. Een dergelijke formulering zou het belang van de contractuele bepalingen onderstrepen zonder een algemeen rechtsbeginsel te bevestigen dat als dusdanig geen uitdrukkelijke grondslag heeft in het Belgische boekhoudrecht.

Voetnoot 10

De laatste zin van deze voetnoot lijkt verder te gaan dan de loutere bevestiging van de autonomie van het fiscaal recht en het boekhoudrecht. De formulering volgens welke de boekhoudkundige beginselen worden uiteengezet *“zonder afbreuk te doen aan het recht van de betrokken 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.”* zou kunnen worden geïnterpreteerd alsof aan de fiscale administratie een autonome beoordelingsmarge wordt toegekend die verder reikt dan het wettelijke kader.

Er wordt voorgesteld een neutralere formulering te gebruiken, bijvoorbeeld: *“Onderhavig advies behandelt uitsluitend de boekhoudkundige gevolgen van de verrichting en loopt niet vooruit op de toepasselijke fiscale behandeling, die overeenkomstig de geldende fiscale wetgeving kan verschillen van de boekhoudkundige verwerking.”*

Voetnoot 25

De Nederlandstalige tekst is niet volledig ten opzichte van de Franstalige tekst.

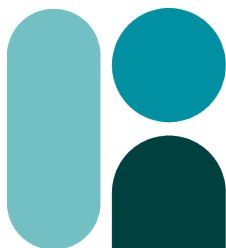
Randnummer 21

In de titel: *“Boeking van de kost van de periodieke vergoeding bij aanvang van het vruchtgebruik van een goed”* zouden de woorden *“bij aanvang van het vruchtgebruik”* moeten worden geschrapt of vervangen door *“vanaf de aanvang van het vruchtgebruik”*.

De voorgestelde boeking betreft immers een periodieke boeking en niet een eenmalige boeking die uitsluitend bij het ontstaan van het vruchtgebruik wordt verricht.

Randnummers 22 en 30

In de Franse versie, de uitdrukking *« combinaison d'avances et de redevances périodiques »* is niet coherent met de terminologie die in de rest van het ontwerp wordt gebruikt. Er wordt



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

voorgesteld systematisch de volgende titel te gebruiken: « *Combinaison d'une redevance versée par anticipation et de redevances périodiques* ».

Er zou bovendien een duidelijk onderscheid moeten worden gemaakt tussen de vooruitbetaalde vergoedingen en de periodieke vergoedingen. Deze termen zouden consequent doorheen het volledige document moeten worden gebruikt.

Randnummer 37

In de Franstalige tekst dient de term "immeubles" te worden vervangen door "meubles".

Randnummer 39

In de zin betreffende de overboeking van aandelen naar de rubriek "Andere aandelen" zouden de woorden "*voor zover het stemrecht voor deze aandelen, als gevolg van het recht van vruchtgebruik, toebehoort aan de vruchtgebruiker*" moeten worden vervangen door "*voor zover het stemrecht verbonden aan deze aandelen toebehoort aan de vruchtgebruiker*".

Randnummer 113

De eerste zin lijkt niet correct. De blote eigenaar beschikt immers niet over een recht van vruchtgebruik, maar over de blote eigendom.

Met bijzondere hoogachting,

Signed by:

E759B97BCF4F46F...

Alexis VAN BAVEL

Voorzitter van de Commissie voor boekhoudkundige aangelegenheden van het IBR