

NOTITIE ERFPACHT GRONDEN

Inleiding

Er komen bij de commissie BBV verschillende vragen binnen over het onderwerp erfpacht. Daarom is deze toelichtende notitie opgesteld met als indeling:

1. Wat is erfpacht
2. Relevante BBV-regelgeving
3. Verwerking waarde mutatie bij uitgifte tegen erfpacht
4. Welke situaties komen voor:
 - a. Uitgifte tegen voortdurende erfpacht
 - met canonbetaling
 - met afkoop van de canonverplichting
 - b. Uitgifte tegen eeuwigdurende erfpacht
 - met canonbetaling
 - met afkoop van de canonverplichting
 - c. Her-uitgifte erfpacht
 - d. Juridisch (bloot) eigendom erfpacht
5. Conclusie en ingangsdatum
6. Overgangsbepaling

In de bijlagen zijn de voor erfpacht relevante BBV artikelen, toelichtingen en een schema opgenomen. Ook zijn daar de gehanteerde bijzondere uitgangspunten voor erfpacht als financieringsmodel vermeld. De algemene uitgangspunten voor de verantwoording van erfpacht zijn in 2017 geactualiseerd vanwege de toename van (grond)uitgiften tegen eeuwigdurende erfpacht met periodieke canonbetaling, de invoering van de vennootschapsbelasting (VpB) en de wijziging van het BBV.

De ingangsdatum van deze notitie betreft het begrotingsjaar 2018, maar deze mag ook al eerder worden toegepast. De notitie erfpacht uit 2013 wordt met de ingangsdatum van deze notitie ingetrokken.

In deze notitie doet de commissie BBV één aanbeveling en één stellige uitspraak:

De commissie doet de aanbeveling om vanuit het matchingbeginsel bedragen die worden ontvangen in verband met de afkoop van voortdurend erfpacht op de balans onder de vaste schulden op te nemen.

Daarnaast doet de commissie de volgende **stellige uitspraak**:

Bij het aanpassen van de waarderingsgrondslag voor de verwerking van afkoopsommen is sprake van een stelselwijziging. Een stelselwijziging kan niet vanwege louter financiële redenen plaatsvinden, maar alleen op basis van gegronde redenen.

De notitie stelsel- en schattingswijzigingen schrijft de boekhoudkundige verwerking van een stelselwijziging voor.

1. Wat is erfpacht

Erfpacht is een zakelijk recht op een stuk grond in de vorm van pacht (verhuur) waarbij de pacht niet eindigt als de (erf)verpachter is overleden of als het juridische eigendom van de verpachte grond aan een ander wordt overgedragen. De (erf)pachter heeft in economische zin een positie die nagenoeg gelijk is aan de positie van de eigenaar (economische eigendom). De erfpachter mag de grond in erfpacht voorzien van een opstal en de erfpachter heeft voorts het recht om het erfpachtrecht (inclusief de eventuele opstal) te verkopen. Het recht van erfpacht is in Nederland geregeld in boek 5, titel 7, van het Burgerlijk wetboek. Voor de erfpacht betaalt de erfpachter aan de juridisch eigenaar/erfverpachter (bij erfpacht vaak de blote eigenaar genoemd) jaarlijks een bedrag, de canon. In de praktijk komt het vaak voor dat de canon in één keer voor een bepaalde of gehele periode wordt afgekocht. Er is dan sprake van een zogenoemde afkoopsom.

Naast erfpacht bestaat het recht van opstal (ook wel opstalrecht genoemd). Dit is een (zakelijk) recht om in, op of boven een onroerende zaak van een andere persoon gebouwen, werken of beplantingen (de zogenoemde opstallen) in eigendom te hebben. Het opstalrecht is een uitzondering op het recht van natrekking, volgens hetwelk deze opstallen in principe automatisch eigendom zouden zijn van de grondeigenaar.

Deze notitie betreft alleen het erfpachtrecht op gronden.

2. Relevante BBV-regelgeving

Volgens lid 1 van BBV artikel 63 worden (alle) activa gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs. In BBV artikel 63 lid 4 staat echter een uitzondering: *“Voor in erfpacht uitgegeven gronden geldt de uitgifteprijs van eerste uitgifte als verkrijgingsprijs.”*

De toelichting op dit artikel vermeldt: *“In het vierde lid wordt aangegeven dat gronden die in erfpacht zijn uitgegeven worden gewaardeerd tegen de uitgifteprijs van eerste uitgifte. Het bepalen van de vervaardigingsprijs van gronden uitgegeven in erfpacht zou betekenen dat de kostprijs bepaald moet worden. Het bepalen van de kostprijs per kavel is echter dermate bewerkelijk dat voor erfpacht een uitzondering is bepaald door te stellen dat gronden in erfpacht uitgegeven worden gewaardeerd tegen uitgifteprijs bij eerste uitgifte.”*

Van vervaardiging is sprake indien de gemeente door middel van het proces van grondexploitatie bouwgrond vervaardigt en deze bouwgrond vervolgens verkoopt of in erfpacht uitgeeft. Deze eerste uitgifte geschiedt tegen marktwaarde en wordt – dit is mede relevant in het kader van de invoering van de VpB in 2016 – als opbrengst gesteld tegenover de vervaardigingskosten van de grond, waarna het resultaat op grondexploitatie resteert. Dit strekt ter nadere toelichting op het in het BBV gekozen uitgangspunt om de erfpachtgrond te waarderen op de eerste uitgifteprijs.

Eerste uitgifte wordt in deze notitie gedefinieerd als grond in vol eigendom van de gemeente die in erfpacht wordt uitgegeven. Van eerste uitgifte kan alleen sprake zijn in de volgende gevallen:

- a) bij nieuw vervaardigde grond die vanuit grondexploitatie door de gemeente in erfpacht wordt uitgegeven;
- b) grond die de gemeente in volledig eigendom heeft en waarop niet eerder een zakelijk recht, zoals erfpacht is gevestigd;
- c) grond in eigendom van de gemeente waarop – in het verleden – een erfpachtrecht is gevestigd geweest en dat door expiratie of aankoop van het erfpachtrecht weer volledig in eigendom van de gemeente is gekomen.

Voor nadere toelichting op het proces van grondexploitatie verwijzen we naar de BBV notitie Grondexploitatie (herzien 2016) waarin de uitgifte in erfpacht dan wel verkoop van vervaardigde grond wordt besproken. Erfpachtbeheer (pagina 29) valt overigens buiten de (fiscale) definitie van grondexploitatie.

BBV artikel 63 lid 4 vermeldt ook: *“Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde.”*

In de toelichting staat: *“Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde. Dit omdat de economische eigendom in dat geval niet meer bij de erfverpachter berust. Daarom is het van belang de waardering aan te passen. De waardering van deze objecten wordt niet geheel op nihil gesteld, maar op een registratiewaarde van bijvoorbeeld € 1,- per m², 100m² of 1000m². De reden hiervoor is dat het van belang is dat de betreffende overheid de registratie van deze gronden blijft voeren. Een goed inzicht in de bezittingen is nodig omdat het kan voorkomen dat contractueel bepaald is dat de overheid in geval van bijvoorbeeld het wijzigen van de bestemming recht heeft op een aanvullende som.”*

Er moet bij de eeuwigdurende erfpacht een onderscheid worden gemaakt tussen wel of niet afkoop van de toekomstige erfpachtbetalingen. Als de eeuwigdurende erfpacht een inkomstenbron blijft omdat deze niet is afgekocht, blijft deze “bron” - ondanks het feit dat het economisch eigendom is overgedragen – zijn economische waarde behouden. Bij afkoop van de eeuwigdurende erfpacht gaat deze economische bron wel verloren en is een afboeking naar een lage registratiewaarde noodzakelijk. Maar tegenover deze afboeking staat dan wel de verkregen afkoopsom. De afkoopsom wordt dan dus niet als een vooruit ontvangen bedrag aan de toekomstige jaren toegerekend, maar wordt als (verkoop)bate genomen. Voor eeuwigdurend in erfpacht uitgegeven gronden waarvoor canon wordt ontvangen is de verwerkingswijze gelijk aan die bij voortdurend in erfpacht uitgegeven gronden. Deze gronden worden derhalve geactiveerd onder de materiele vaste activa.

In de “Regeling informatie voor derden” (lv3) wordt ook ingegaan op erfpacht, zie bijlage 3 voor de relevante tekst.

3. Verwerking waarde mutatie bij uitgifte tegen erfpacht

Het uitgeven van gronden in erfpacht kan plaatsvinden voor uiteenlopende bestemmingen, zoals woningbouw, kantoren, bedrijfsterreinen, handel, non-profit, landbouw en havenbouw. Deze bestemmingen, de beoogde bouwvolumes en de locatie bepalen zowel bij verkoop als bij erfpacht de marktwaarde van de grond.

Bouw- of woonrijpe grond die - niet wordt verkocht maar - in erfpacht wordt uitgegeven vanuit de grondexploitatie kan min of meer gelijk worden behandeld als verkoop. Dat verloopt boekhoudkundig als volgt:

Bij het afsluiten van het erfpachtcontract verandert bouwrijpe grond in erfpachtgrond en vindt een herrubricering in de balans plaats van onderhanden werk (BBV art. 38, lid b) c.q. voorraad naar materiële vaste activa, waarbij nadrukkelijk moet worden aangegeven welke gronden daarvan in erfpacht zijn uitgegeven (BBV art. 35, lid 2). Deze herrubricering bevestigt de veranderde economische positie van de erfpachtgronden en rechtvaardigt een waardering gebaseerd op de marktwaarde c.a. van de (onder)grond bij die eerste uitgifte.

De erfpacht (onder)grond voor investeringen classificeert zich als “een activum met economisch nut” want er wordt immers een canonvergoeding ontvangen. Op die erfpachtgrondwaarde wordt niet afgeschreven, tenzij er sprake is van een duurzaam lagere marktwaarde. Bij latere herziening van erfpacht of heruitgifte zal de eerste uitgifteprijs ongewijzigd blijven. De dan geldende (hogere) marktwaarde heeft wel gevolgen voor de hoogte van de nieuwe erfpachtcanon, maar niet voor de waardering van de grondwaarde op de balans.

4. Welke situaties komen voor

4.a Uitgifte tegen voortdurende erfpacht

Uitgifte in erfpacht kan plaatsvinden voor een bepaalde duur. In praktijk worden daarbij looptijden gebruikt van bijvoorbeeld 50 of 75 jaar. We spreken hierbij van voortdurende erfpachtrechten. Daarbij kan sprake zijn van periodieke canonbetaling of van afkoop van de canonverplichting (zie het schema in bijlage 2).

- voortdurende erfpacht met canonbetaling

Via de canonbetaling wordt (al of niet in termijnen) een jaarlijkse vergoeding voor het gebruik van de grond ontvangen. Deze jaarlijkse vergoeding wordt als jaarlijkse bate verwerkt en dient mede ter dekking van de (toegerekende) rentelasten (het vermogensbeslag van de erfpachtgronden).

De door de erfpachter te betalen canonvergoeding is gebaseerd op de grondwaarde van het erfpachtrecht. Om die te kunnen bepalen, wordt er gekeken naar de marktwaarde. De canon wordt bepaald door de grondwaarde te vermenigvuldigen met het canonpercentage: **grondwaarde x canonpercentage = canon**. Het canonpercentage is gerelateerd aan de kapitaalmarkt. Als de rente op de kapitaalmarkt stijgt of daalt, stijgt of daalt ook het canonpercentage. In de regel wordt de canonvergoeding voor een bepaalde periode gefixeerd, bijvoorbeeld 5 jaar. Na het verstrijken van deze periode wordt op basis van de dan geldende rentestand een nieuwe canonvergoeding vastgesteld. De grondwaarde blijft daarbij ongewijzigd gedurende de looptijd van het erfpachtrecht.

- Afkoop voortdurende erfpacht

De periodieke canonbetalingen kunnen voor een tijdvak ook ineens worden afgekocht. Afkoop betreft in beginsel de vooruit ontvangst van de periodieke erfpachtcanon en moet gedurende de looptijd van het erfpachtrecht in jaarlijkse delen worden toegerekend en als bate worden verantwoord. Via de afkoopsom wordt immers een jaarlijkse dekking van de rentelasten voor de grondwaarde verkregen. De vooruit ontvangen afkoopsommen hebben een rente-typische looptijd van meer dan 1 jaar. Hierdoor dienen de vooruit ontvangen bedragen onder de vaste schulden te worden verantwoord.

In de praktijk wordt de afgekochte canonvergoeding ook wel direct ter financiering van de grondwaarde (boekwaarde) van het erfpachtrecht gebruikt. Dit financieringsmodel is naar de mening van de commissie eveneens toepasbaar en is in bijlage 1 nader beschreven.

Daarnaast heeft de commissie ook vragen ontvangen van gemeenten die de vooruitontvangen bedragen in één keer willen laten vrijvallen ten gunste van het resultaat. Naar de mening van de commissie prevaleert in deze situatie het matchingbeginsel¹ ten opzichte van het realisatiebeginsel². Voorkomen moet worden dat de financiële situatie van de gemeente bepalend is voor het boekhoudkundig verwerken van de afkoopbedragen.

De ontvangen afkoopsom kan dus worden verwerkt als vooruit ontvangen bedrag of volgens het financieringsmodel. De commissie doet de aanbeveling om bedragen die worden ontvangen in verband met de afkoop van voortdurend erfpacht op de balans onder de vaste schulden op te nemen. Daarnaast doet de commissie de volgende **stellige uitspraak**:

Bij het aanpassen van de waarderingsgrondslag van de verwerking van afkoopsommen is sprake van een stelselwijziging. Een stelselwijziging kan niet vanwege louter financiële redenen plaatsvinden, maar alleen op basis van gegronde redenen.

In de notitie 'Het BBV en stelsel-/schattingswijzigingen', is een stelselwijziging beschreven als een wijziging van de vrij te kiezen waarderings(activerings) grondslag. Slechts om gegronde redenen mag worden afgeweken van begrotingsgrondslagen die in een eerder begrotingsjaar zijn toegepast. Hier kan bijvoorbeeld sprake van zijn bij een verandering van de aard van de activiteiten die met zich meebrengt dat een gewijzigde situatie een beter inzicht geeft in vermogen, resultaat en/of kasstromen. De notitie stelsel- en schattingswijzigingen schrijft tevens de boekhoudkundige verwerking van een stelselwijziging voor.

In de jaarrekening neemt de gemeente de gehanteerde waarderingsgrondslag voor de verwerking van afkoopsommen op. De gemeenteraad³ besluit over het toe te passen stelsel door middel van bijvoorbeeld de verordening 212 GW.

¹ Het matchingprincipe houdt in dat de kosten zo veel mogelijk in die periode worden verantwoord waarin de met die kosten samenhangende opbrengsten worden behaald. Dit is dus een nadere uitwerking van het Toerekeningsbeginsel. Voor het toerekeningsbeginsel is de periode waarop de baten en lasten betrekking hebben bepalend en niet de periode waarin de baten in de vorm van liquide middelen zijn ontvangen c.q. de periode waarin de lasten in de vorm van liquide middelen zijn betaald.

² Volgens het realisatieprincipe mogen winsten pas genomen worden als voldoende zeker is dat ze behaald zijn.

³ Met gemeente(raad) wordt tevens het algemeen bestuur van de provincie c.q. het waterschap bedoeld.

4.b Uitgifte tegen eeuwigdurende erfpacht

In toenemende gevallen wordt het erfpachtrecht eeuwigdurend gevestigd. Hierbij is dan sprake van een oneindig recht. De grondwaarde wordt dan eenmalig vastgesteld en nadien niet meer aangepast of herzien. Ook bij deze vorm van erfpacht moet onderscheid worden gemaakt tussen periodieke canonbetaling en afkoop (zie het schema in bijlage 2).

- eeuwigdurende erfpacht met canonbetaling

Evenals bij voortdurende erfpachtrechten kan bij eeuwigdurende erfpachtrechten sprake zijn van het periodiek betalen van de canonvergoeding. In tijden met zeer lage rentestanden wordt – vanwege de op de rentestand gebaseerde canonvergoeding – in toenemende mate hiervoor gekozen door erfpachters. De methodiek en administratieve verwerking wijkt in beginsel niet af van de hiervoor beschreven variant van voortdurende erfpachtrechten met periodieke canonbetaling. De gronden blijven geactiveerd tegen de grondwaarde (marktwaarde bij eerste uitgifte). De jaarlijkse canonopbrengsten worden als jaarlijkse baten verantwoord en staan tegenover de rentelasten van de grondwaarde.

- Afkoop van de eeuwigdurende erfpacht

Bij afkoop van de eeuwigdurende erfpacht gaat de periodieke inkomstenstroom (de jaarlijkse canonopbrengsten) volledig verloren en is een afboeking van de grondwaarde naar een lage registratiewaarde noodzakelijk. Maar tegenover deze afboeking staat dan wel de verkregen afkoopsom. De afkoopsom wordt dan dus niet als een vooruit ontvangen bedrag aan de toekomstige jaren toegerekend. In de toelichting op BBV artikel 65, lid 3 staat dat: *“bij afkoop van een eeuwigdurende erfpacht het verschil tussen de waardering voor de afkoop en de registratiewaarde in het jaar van afkoop als lasten wordt verantwoord.”* In feite is deze situatie van eeuwigdurende afkoop dus vrijwel gelijk aan een verkooptransactie van grond. De afkoopsom zal in veel gevallen (nagenoeg) gelijk zijn aan de grondwaarde, waardoor het resultaat (nagenoeg) nihil zal zijn. Het moge duidelijk zijn dat tegenover de afboeking van de grond de ontvangen afkoopsom staat, die in dit geval gelijk te stellen is als verkoopopbrengst en daarom ook als zodanig moet worden verantwoord. Het afgekochte recht wordt bij de erfpachtgronden oftewel de materiële vaste activa op balans opgenomen tegen de registratiewaarde (bijvoorbeeld € 1).

4.c Her-uitgifte erfpacht

Na het einde van de looptijd van een voortdurend erfpachtrecht (expiratie) kan de grond opnieuw door middel van erfpacht worden uitgegeven. In die situatie spreekt men van heruitgifte van de grond. Bij heruitgifte liggen wederom de hiervoor geschetste varianten voor. Bij heruitgifte wordt een nieuwe (actuele) grondwaarde bepaald, die vanwege de toegenomen marktwaarde van de grond doorgaans op een (aanzienlijk) hoger niveau wordt vastgesteld. Ingeval de heruitgifte bestaat uit een nieuw voortdurend erfpachtrecht of een eeuwigdurend recht met canonbetaling, dan verandert de balanswaardering van de in erfpacht uitgegeven grond niet. De grond blijft gewaardeerd tegen de (eerdere) grondwaarde bij eerste uitgifte. De waardeinstijging van de grond komt (uitsluitend) via hogere canonopbrengsten in de begroting en de rekening tot uitdrukking.

Indien de heruitgifte gebeurt in de vorm van een afgekocht eeuwigdurend erfpachtrecht dan wordt dit verwerkt als ware het een verkooptransactie, conform hiervoor onder 4.b beschreven. Het verschil tussen de boekwaarde en de verkregen afkoopsom, wordt volledig verantwoord als boekwinst. Het afgekochte recht wordt op balans bij de erfpachtgronden oftewel de materiële vaste activa opgenomen tegen registratiewaarde.

Het erfpachtrecht kan door omstandigheden, zoals een faillissement of aankoop van de erfpachter, weer in handen van de erfverpachter komen. De daaraan verbonden financiële vergoeding wordt tot de verkrijgingsprijs gerekend. Deze erfverpachter bezit dan zowel het juridisch (bloot) eigendom als het economisch eigendom van de grond. De erfverpachter kan vervolgens het volle eigendom van de grond verkopen dan wel de grond weer opnieuw in erfpacht uitgeven. Deze uitgifte klasseert dan als een (nieuwe) eerste uitgifte en daarbij wordt dan de actuele grond(markt)waarde als balanswaardering toegepast.

4.d Juridisch (bloot) eigendom erfpacht

Bij in erfpacht uitgegeven gronden geldt de grondwaarde als de uitgifteprijs bij eerste uitgifte. Wanneer het erfpachtrecht eeuwig durend wordt afgekocht resteert bij de verpachter slechts het juridische (blote) eigendom dat tegen (lage) registratiewaarde moet worden opgenomen (art. 63, lid 4 BBV). Dit juridische eigendom kan van enige waarde zijn. Voor de balanswaardering wordt daarvan gedistantieerd. Deze waarde kan wel een rol gaan spelen, indien gemeenten de erfpachter de mogelijkheid bieden het volledig (juridisch) eigendom van de grond te verkrijgen, waardoor het erfpachtrecht teniet gaat. De waarde kan bijvoorbeeld voortkomen uit het niet meer benodigd zijn van toestemming van de juridisch eigenaar bij een bestemmingswijziging of bijvoorbeeld uitbreiding van het bouwvolume. Indien en zodra het bloot eigendom wordt verkocht door de gemeente wordt het daarmee gerealiseerde transactieresultaat in de jaarrekening verantwoord.

5. Conclusie

De balanswaardering van erfpachtgronden verschilt:

- Bij erfpacht geldt de (benaderde) markt(grond)waarde als basis voor de uitgifteprijs van eerste uitgifte.
- Bij afkoop van de eeuwigdurende erfpacht vindt waardering tegen een (zeer lage) registratiewaarde plaats.

De opbrengstverantwoording van erfpachtgronden verschilt eveneens:

- Bij tijdelijke/voortdurende erfpacht en bij eeuwigdurende erfpacht met canonbetaling, wordt de periodieke opbrengst gedurende de looptijd van het erfpachtrecht jaarlijks als bate verantwoord.
- Afkoop van een voortdurend erfpachtrecht betreft de vooruit ontvangst van de periodieke erf-pachtcanon, deze canonopbrengst moet gedurende de looptijd jaarlijks als bate van het erfpachtrecht worden verantwoord, mede ter dekking van de daarop drukkende jaarlijkse financieringslasten. De vooruit ontvangen afkoopsommen hebben een rentetypische looptijd van meer dan 1 jaar. Hierdoor dienen de vooruit ontvangen bedragen onder de vaste schulden te worden verantwoord. De commissie is van mening dat het financieringsmodel – als beschreven in bijlage 1 - hierbij eveneens mag worden toegepast.

- Een voor de eeuwigdurende erfpacht ontvangen afkoopsom wordt als een eenmalige verkoopsom verantwoord. Het recht op de jaarlijkse canon is daarmee vervallen.
- Door omstandigheden kan de erfverpachter weer het volledige eigendom van de (onder)grond verkrijgen. Een hernieuwde uitgifte in erfpacht klasseert dan weer als “eerste uitgifte”.
- Bij het aanpassen van de waarderingsgrondslag betreffende het verwerken van afkoopsommen is sprake van een stelselwijziging. Een stelselwijziging kan niet vanwege louter financiële redenen plaatsvinden, maar alleen op basis van gegronde redenen. De notitie stelsel- en schattingswijzigingen schrijft de boekhoudkundige verwerking van de stelselwijziging voor.
- In de jaarrekening vermeldt de gemeente de gehanteerde waarderingsgrondslag voor de verwerking van afkoopsommen. De gemeenteraad of algemeen bestuur besluit over het toe te passen stelsel door middel van bijvoorbeeld de verordening 212 GW.

6. Overgangsbepaling

Op grond van de voorgaande notitie erfpacht in het BBV werd bij eeuwigdurende erfpacht met canonbetaling in sommige gevallen een opbrengst vanwege de contante waarde van de toekomstige pachtsommen en de eventuele juridische restwaarde, als (eeuwigdurende) langlopende vordering verantwoord. Deze langlopende erfpachtvordering is weliswaar verbonden aan het resterende juridische eigendom van de erfpachtgrond, maar wordt bij de eeuwigdurende periodieke erfpacht als een eeuwigdurend zelfstandig financieel actief verantwoord. Daarmee werd ook voor deze bijzondere situatie recht gedaan aan het BBV-voorschrift dat deze eeuwigdurende erfpachtgrond zelf tegen registratiewaarde moet worden gepresenteerd. Vanwege de administratieve bewerkelijkheid en de nieuwe definitie van “eerste uitgifte” is deze methodiek nu niet meer opgenomen. Desgewenst kan deze methodiek voor per ultimo 2017 bestaande gevallen worden gehandhaafd.

Bijlage 1. Het financieringsmodel

Er is sprake van een financieringsmodel indien de jaarlijks ontvangen afkoopsommen bij voortdurende erfpacht direct (via de resultaatbestemming) aan een bestemmingsreserve afkoopsommen worden toegevoegd. Het gerealiseerde resultaat wordt op deze wijze niet beïnvloed door de vooruit ontvangen afkoopsommen. Deze methode is verdedigbaar gezien de waarborgen die zij biedt.

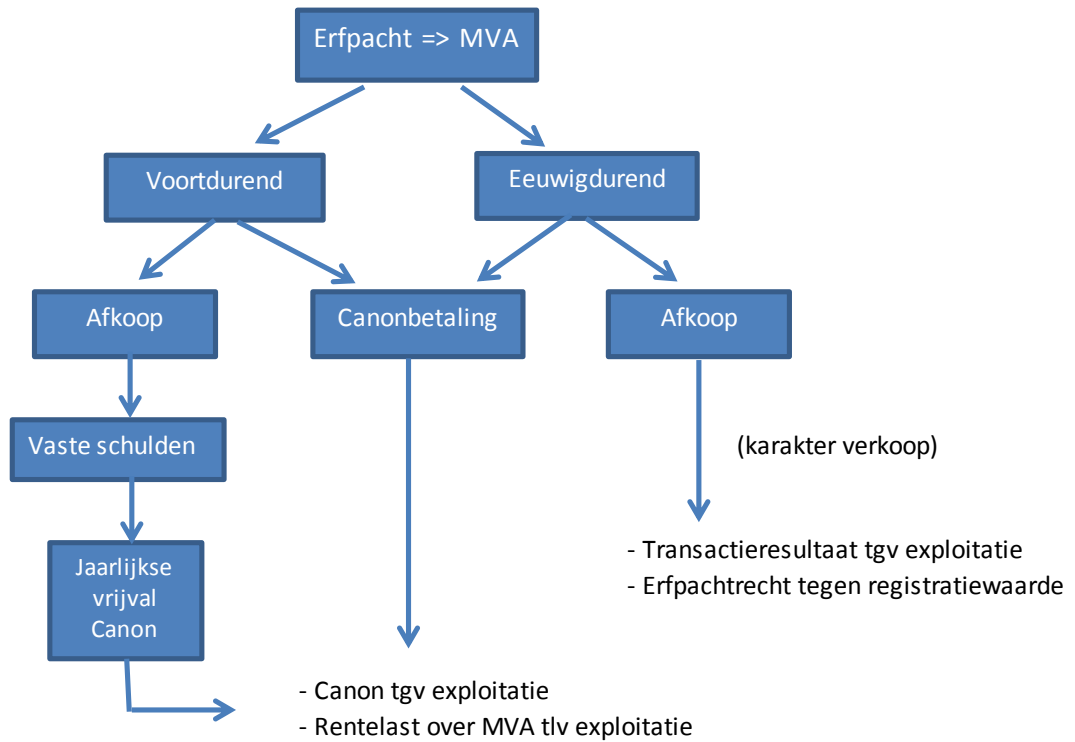
Wanneer de grondwaarde van deze afgekochte erfpachtcontracten op deze manier geheel met eigen vermogen is gefinancierd drukken er geen jaarlijkse externe financieringslasten op de erfpachtexploitatie. Daarmee vervalt de noodzaak van het toerekeningsbeginsel voor de erfpacht(afkoop)sommen vanwege dekking van (toegerekende) rentelasten en kan het realisatiebeginsel worden toegepast.

Het financieringsmodel kan dan onder de volgende voorwaarden worden toegepast:

1. De ontvangen afkoopsom van de erfpacht wordt direct via de resultaatbestemming in een “bestemmingsreserve afkoopsommen” gestort. De bestemmingsreserve afkoopsommen dient ter duurzame financiering (dekking) van maximaal de grondwaarde waarvan de erfpacht is afgekocht.
2. De normale voortdurende erfpachtbetalingen moeten van zodanige omvang zijn dat door de erfpachtafkopen het normale jaarlijkse exploitatieresultaat van het erfpachtbedrijf niet materieel wordt beïnvloed.
3. In afwijking van de notitie rente hoeft over de grondwaarde van de erfpachten geen (omslag) rentetoekening worden toegepast. Het is immers de kern van het model dat de er geen sprake is van (externe) financieringslasten.

In de praktijk wordt deze methode toegepast en de Commissie BBV vindt ook deze methode verdedigbaar voor het verantwoorden van erfpachtafkopen. De gedachte achter een dergelijke benadering is beleidsmatig en heeft ten doel tot een zodanige verbijzondering van erfpachtvermogen, financiering en exploitatie te komen dat er een duurzaam inzicht in het jaarlijkse exploitatiesaldo ontstaat. Deze methode heeft begrotingstechnisch het voordeel dat bijvoorbeeld het risico van externe financiering wordt uitgeschakeld en er meerjarig een hoge mate van zekerheid bestaat over het uit deze exploitatie te verkrijgen resultaat.

Bijlage 2. Schema afwikkeling erfpacht



Bijlage 3. Relevante BBV artikelen en toelichtingen inzake erfpacht

Artikel 35 lid 2. Van de materiële vaste activa wordt aangegeven welke in erfpacht zijn uitgegeven.

Art.63 lid 4: Voor in erfpacht uitgegeven gronden geldt de uitgifteprijs van eerste uitgifte als verkrijgingsprijs. Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde.

Toelichting artikel 63, lid 4

In het vierde lid wordt aangegeven dat gronden die in erfpacht zijn uitgegeven worden gewaardeerd tegen de uitgifteprijs van eerste uitgifte. Het bepalen van de vervaardigingsprijs van gronden uitgegeven in erfpacht zou betekenen dat de kostprijs bepaald moet worden. Het bepalen van de kostprijs per kavel is echter dermate bewerkelijk dat voor erfpacht een uitzondering is bepaald door te stellen dat gronden in erfpacht uitgegeven worden gewaardeerd tegen uitgifteprijs bij eerste uitgifte.

Gronden in eeuwigdurende erfpacht worden gewaardeerd tegen registratiewaarde. Dit omdat de economische eigendom in dat geval niet meer bij de erfverpachter berust. Daarom is het van belang de waardering aan te passen. De waardering van deze objecten wordt niet geheel op nihil gesteld, maar op een registratiewaarde van bijvoorbeeld € 1,- per m², 100m² of 1000m². De reden hiervoor is dat het van belang is dat de betreffende overheid de registratie van deze gronden blijft voeren. Een goed inzicht in de bezittingen is nodig omdat het kan voorkomen dat contractueel bepaald is dat de overheid in geval van bijvoorbeeld het wijzigen van de bestemming recht heeft op een aanvullende som.

Toelichting artikel 65, lid 3

In het derde lid wordt voorgeschreven dat een actief dat buiten gebruik wordt gesteld wordt afgeschreven. Bij een volledige buitengebruikstelling dient het actief uiteraard te worden afgewaardeerd tot hetzij nul, hetzij tot de restwaarde indien die redelijkerwijs verwacht kan worden. Het is ook denkbaar dat een actief gedeeltelijk buiten gebruik wordt gesteld. Het actief wordt dan proportioneel afgewaardeerd. Uit dit lid, in combinatie met artikel 63, vierde lid, volgt dat bij afkoop van een eeuwigdurende erfpacht het verschil tussen de waardering voor de afkoop en de registratiewaarde in het jaar van afkoop als lasten wordt verantwoord. Waardeverminderingen van activa dienen op het actief zelf in mindering te worden gebracht.

Regeling informatie voor derden (lv3)

3.1 Grond

(Zie de algemene toelichting onder 3. Goederen en diensten.)

Tot deze categorie behoren de (ver)koopsommen van gronden.

Tot de aan- of verkoop van grond wordt ook gerekend de eeuwigdurende afkoop van erfpacht.

Niet tot deze categorie behoren:

- overdrachtskosten; kosten in verband met eigendomsoverdracht worden gerekend tot lastencategorie 3.2 Aankopen en uitbestedingen van duurzame goederen;
- niet-eeuwigdurende afkoop van erfpacht (zie 3.3 Pachten);

- schadevergoedingen die geen onderdeel vormen van de koopsom, worden tot de kapitaaloverdrachten gerekend (zie Kapitaaloverdrachten)

3.3 Pachten

Zie de algemene toelichting onder 3. Goederen en diensten.

Pacht is een afgesproken vergoeding die wordt betaald aan eigenaren van grond, binnenwateren of rivieren voor het gebruik daarvan. Vanuit het standpunt van de eigenaar geredeneerd, is dit inkomen uit vermogen en is er geen sprake van een geleverde prestatie (dienst). Dit is de reden waarom de betalingen of ontvangsten aan pacht op een aparte categorie moeten worden verantwoord.

Tot deze categorie behoren:

- erfpachtcanons;
- pacht;
- precario rechten: rechten voor het hebben van voorwerpen onder, op of boven gemeentegrond of -water, voor de openbare dienst bestemd;
- staan- en liggelden van woonwagens en -schepen;
- vergoedingen voor het vissen in gemeentewater en het jagen op gemeentegrond;
- vergoeding voor het hebben van een uitlozing op gemeentewater;
- concessiegelden wegens het uitoefenen van bedrijfsmatige activiteiten binnen de gemeente.

Niet tot deze categorie behoren:

- eeuwigdurende afkoop van erfpacht van grond. Eeuwigdurende afkoop van erfpacht van grond moet worden geboekt als verkoop van grond op categorie 3.1 Grond;
- het ontvangen bedrag voor tijdelijke afkoop van erfpacht van grond. Is er een betaling voor de afkoop van de erfpacht voor een aantal jaren, dan moet het ontvangen bedrag worden geboekt als een vaste schuld. Vervolgens moet in de jaren waarop de afkoop betrekking heeft jaarlijks een ontvangst van erfpacht worden geboekt op categorie 3.3 Pachten, met een tegenboeking op lasten categorie 6.1 Financiële transacties op de balanspost waaronder de vooruit ontvangst is geboekt;
- huur van woningen en gebouwen. Hierbij is wel sprake van een dienst van de eigenaar aan de huurder; lasten aan huren moeten worden geboekt op categorie 3.8 Overige goederen en diensten en baten aan huren op 3.6 Huren.