



## Gratis recht van opstal in het kader van een successieplanning: een delicate oefening

FiscaalPRO - Jaargang 7 - n° 1 - 21 september 2023

In een arrest van 31 mei 2022 oordeelt het hof van beroep te Antwerpen dat de gratis verkrijging van de renovatiewerken bij het einde van het recht van opstal belastbaar is in de personenbelasting van de grondeigenaars-natuurlijke personen. De werkelijke bedoeling van de gehele constructie bestond in de renovatie van een bestaand gebouw op kosten van de ouders.

### Feiten

In de eerste akte schonk de moeder de volle eigendom van een grond met te renoveren woonhuis aan haar twee zonen. Een van de voorwaarden van de schenking bestond erin om een recht van opstal te vestigen ten voordele van de ouders. Dezelfde dag verleenden beide broers een recht van opstal aan hun ouders met betrekking tot het te renoveren woonhuis, voor een periode van tien jaar, zonder jaarlijkse opstalvergoeding. De vergoeding zou immers bestaan in de kosteloze verwerving door de broers van de door de ouders opgerichte constructies.

Verder gingen de ouders, als opstalhouder, de verbintenis aan om het in opstal gegeven gebouw

te renoveren. Bij het einde van het opstalrecht zouden de broers geen natrekkingsvergoeding verschuldigd zijn en dit in afwijking van oud artikel 6 Opstalwet. Wel werd in de notariële opstalakte een pro fisco-bepaling opgenomen met het oog op de heffing van de registratierechten. Daarin werden de door de ouders uit te voeren werken geschat op € 150.000. Bij de waardering werd rekening gehouden met een disconto, aangezien de grondeigenaar tien jaar zou moeten wachten op de vergoeding.

De fiscale Administratie meende een bedrag van € 150.000, gespreid over beide broers, te moeten taxeren in de personenbelasting. Zij beroept zich hiervoor op artikel 7, §1, 3° WIB 92 dat bepaalt dat de bedragen verkregen bij de vestiging van een recht van opstal kwalificeren als onroerende inkomsten. Uiteindelijk komt de zaak voor het hof van beroep te Antwerpen, dat de door de belastingplichtige opgeworpen argumenten niet aanvaardt. Daarbij verduidelijkt het hof enkele principes.

### Renovatiewerken

Vooreerst stelt het hof dat ook renovatiewerken onder toepassing van de oude Opstalwet van 18 januari 1824 kunnen vallen. Ook voor dergelijke werken, en dus niet alleen voor gebouwen, kan er dus op het einde van het opstalrecht een principiële vergoedingsplicht bestaan in hoofde van de grondeigenaars. Omdat de gebouwen die zich bij vestiging van het opstalrecht reeds op de grond bevinden en waarvoor door de opstalhouder geen vergoeding betaald werd,

eigendom blijven van de grondeigenaar, zou er volgens de belastingplichtigen bij het einde van het opstalrecht geen vergoeding verschuldigd zijn door de grondeigenaar bij gebrek aan enige natrekking. Het hof beaamt die zienswijze, doch verduidelijkt dat er een onderscheid gemaakt moet worden tussen de bestaande gebouwen en de door de ouders uitgevoerde en betaalde renovatiewerken. Terwijl de bestaande gebouwen in toepassing van artikel 7 van de Opstalwet niet vergoedingsplichtig zijn, is dit wel het geval voor de renovatiewerken. De ouders zijn immers volle eigenaar van de werken gedurende de looptijd van het opstalrecht. Bij het einde vindt er natrekking plaats, wat principieel een vergoeding impliceert door de grondeigenaar.

Zowel de schenkingsakte als de opstalakte bepalen dat de jaarlijkse opstalvergoeding verschuldigd door de opstalhouder (ouders) bestaat uit de kosteloze verwerving door de grondeigenaar (de broers) van de door de ouders opgerichte constructies. Uit die redactie, zo stelt het hof, blijkt ontegensprekelijk de bedoeling van partijen, dat de zonen bij het einde van het recht van opstal de door de ouders uitgevoerde renovatiewerken kosteloos zouden verwerven. De gratis verkrijging vormt de contractuele vergoeding voor het verlenen van het opstalrecht. Die vergoeding vormt een in de personenbelasting belastbaar onroerend inkomen. Het bedrag ervan wordt bepaald in functie van de belastbare grondslag voor de heffing van de registratie rechten, in casu de voormelde € 150.000.

#### Tijdstip belastbaarheid

Als algemeen principe geldt dat de belastbaarheid ontstaat op het ogenblik van de betaling of toekenning van de onroerende inkomsten, zelfs als die betrekking hebben op de gehele duur van het recht van opstal of een deel ervan. In casu voorziet de opstalakte geen jaarlijkse opstalvergoeding, maar bestaat de vergoeding in de kosteloze verwerving van de werken door de

broers. De eigendom van die werken gaat pas over op bij het verstrijken van het recht van opstal. Op dat moment vindt er natrekking plaats en is er sprake van een belastbare toekenning. Het hof verwerpt dan ook de stelling van de belastingplichtige dat er sprake zou zijn van verjaring. Een louter engagement tot uitvoering van renovatiewerken op het ogenblik van de ondertekening van de opstalakte is naar het oordeel van het hof onvoldoende opdat er sprake kan zijn van een daadwerkelijke toekenning.

Recent heeft het Hof van Cassatie (Cass., 16.06.2023) een gelijkaardig standpunt ingenomen in de context van een bedrijfsleider-opstalgever. Enkel bij het einde van het opstal kan er sprake zijn van een gunstige natrekking en kan de bedrijfsleider-grondeigenaar een voordeel alle aard worden geacht te hebben verkregen. De vraag stelt zich wel of deze rechtspraak doorgetrokken kan worden naar onderhavige casus.

#### Belang van een weloverwogen redactie

Dit arrest toont het belang aan van een doordachte redactie van de opstalakte. In de eerste plaats wat betreft de registratierechten. Wanneer er een verplichting tot bouwen opgenomen wordt in de opstalakte of wanneer er een kosteloos recht van opstal gevestigd wordt, moet er een pro fisco-bepaling opgenomen worden in de opstalakte waarin de waarde van de bouwwerken vermeld wordt. Die waarde dient als grondslag voor de berekening van de registratierechten (2%). Een kortlopend gratis recht van opstal is wel gebruikelijk in het kader van projectontwikkeling, in welk geval slechts het algemeen vast recht van € 50 verschuldigd is gelet op de gezamenlijke realisatie van het project. De finaliteit wordt dan het best in de opstalakte vermeld.

In de praktijk wordt vaak over het hoofd gezien dat die pro fisco-bepaling ook op het vlak van de

inkomstenbelastingen een impact heeft. De personenbelasting wordt immers berekend op basis van de waarde die in aanmerking genomen werd voor de heffing van de registratierechten. Dit geldt eens te meer wanneer er sprake is van een kosteloos recht van opstal of een verplichting tot bouwen opgenomen werd in de opstalakte.

Tot slot kan men zich de vraag stellen of de verrichting niet aan het schenkingsrecht onderworpen moest worden, indien blijkt dat de werkelijke bedoeling van de partijen ontleed kan worden als een onrechtstreekse schenking.

- De toekenning van een 'gratis' recht van opstal heeft belangrijke fiscale gevolgen, in het bijzonder in de personenbelasting. De waarde van die opstallen vormt in dat geval een onroerend inkomen in hoofde van de grondeigenaar, belast tegen de progressieve tarieven in de personenbelasting. Dit onroerend inkomen is volgens het hof belastbaar in hoofde van de grondeigenaars-natuurlijke personen op het ogenblik van de natrekking bij het einde van het opstalrecht. Dezelfde problematiek speelt bij de verplichting tot bouwen die in de opstalakte opgenomen zou worden. Een doordachte redactie van de opstalakte is van cruciaal belang om ongewenste fiscale gevolgen te vermijden.

Erik Sansen en Bernd Tiebout  
Advocaten Sansen International Tax Lawyers