

# Fiscoloog

## **Toebedeling vastgoed bij liquidatie (E)BVBA : wanneer verdeelrecht ?**

*Auteur(s):* Marc De Munter

*Editie:* 1489 p. 5

*Publicatiedatum:* 21 september 2016

## **Toebedeling vastgoed bij liquidatie (E)BVBA : wanneer verdeelrecht ?**

Welk registratierecht is van toepassing wanneer de enige aandeelhouder van een (eenhoofdig geworden) BVBA of EBVBA een onroerend goed verkrijgt n.a.v. de liquidatie van zijn vennootschap ? In een voorafgaande beslissing van 22 februari 2016 komt de Vlaamse Rulingcommissie in casu tot het besluit dat het Vlaams verdeelrecht van 2,5 % van toepassing is (ruling nr. 16003). In een voorafgaande beslissing van 25 juli 2016 besluit de Vlaamse Rulingcommissie dan weer dat er geen 'Vlaamse registratiebelasting' verschuldigd is (wat dus betekent dat het - federaal gebleven - algemeen vast recht geldt); (ruling nr. 16031). Het verschil tussen beide beslissingen zit hem blijkbaar in het feit dat in het eerste geval de enige aandeelhouder mede-eigenaar was van het betrokken onroerend goed, terwijl dat in het tweede geval niet zo was.

### **Vennoot/mede-eigenaar**

De feiten waarover de eerste voorafgaande beslissing handelt, kunnen kort als volgt worden samengevat. Een (meerhoofdige) BVBA had enkele jaren geleden een appartement aangekocht, samen met haar toenmalige hoofdaandeelhouder, de heer B, in een verhouding 99 % voor de BVBA en 1 % voor B. De aankoop geschiedde met toepassing van het verkooprecht van 10 %. Aandeelhouders in de BVBA waren, naast B, mevrouw A (de dochter van B) en de heer C (1 aandeel).

In juni 2015 overleed B en zijn dochter A was zijn enige erfgename. Zij erfde dus niet alleen de aandelen van B in de BVBA. Ingevolge vererving werd zij tevens juridisch eigenaar van 1 % van het appartement. Kort daarna verkocht C zijn ene aandeel aan A, waardoor de BVBA eenhoofdig werd. Vermits de enige aandeelhouder geen toekomst meer zag in de vennootschap, besloot zij deze te ontbinden en te vereffenen in één akte. Aan de Vlaamse Rulingcommissie werd gevraagd welke Vlaamse registratiebelasting van toepassing is op de toebedeling van het appartement aan A als de enig overgebleven vennoot. De aanvragers waren van oordeel dat geen dergelijke belasting verschuldigd was, en dat enkel het (federaal) algemeen vast recht van 50 EUR van toepassing was.

### **Vlaamse Rulingcommissie**

De Vlaamse Rulingcommissie is het daar niet mee eens. Zij begint met het aanhalen van de tekst van artikel 2.9.1.0.4 VCF (dat grotendeels overeenstemt met art. 129 van het 'federale' W.Reg.).

\* Dat artikel stelt als *hoofdregel* dat de verkrijging (anders dan bij inbreng in vennootschap) van een onroerend goed uit een vennootschap door één of meer *vennoten*, onderworpen is aan het *verkooprecht*. Deze regel geldt "op welke wijze ook" de verkrijging geschiedt. Volgens de Vlaamse Rulingcommissie speelt het "m.a.w. geen enkele rol welke de burgerrechtelijke kwalificatie van de rechtshandeling is (verkoop, verdeling, ...), noch welke de vennootschapsrechtelijke context van de verkrijging is (vereffening, kapitaalvermindering, ...)".

De Vlaamse Rulingcommissie volgt op die manier het standpunt van de federale Administratie, die in haar beslissing van 22 september 2014 heeft gesteld dat iedere verkrijging van een onroerend goed door een vennoot (anders dan door inbreng) in principe aan het verkooprecht onderworpen is, ongeacht of de betrokkene optreedt in zijn hoedanigheid van vennoot of mede-eigenaar van het onroerend goed in kwestie (hetgeen uitsluit dat de hoofdregel, met de eraan verbonden toepassing van het verkooprecht, terzijde geschoven zou worden door de regeling inzake het 'verdeelrecht'; zie [Fisc., nr. 1400, p. 1](#) en [Fisc., nr. 1456, p. 14](#)).

\* Gaat het om de verkrijging vanuit een geïsoleerde '*personenvennootschap*' (zoals een BVBA), dan bestaan er twee *uitzonderingen* op de hoofdregel (merk op dat als het om een geïsoleerde 'kapitaalvennootschap' gaat, er geen enkele uitzondering op de hoofdregel bestaat; art. 2.9.1.0.5 VCF en art. 130 'federaal' W.Reg.). In deze uitzonderingsgevallen wordt de verkrijging wél belast volgens haar burgerrechtelijke aard, dus in functie van de reële overeenkomst tussen partijen (bijgevolg is, naargelang het geval, het verkooprecht van toepassing, dan wel het recht van verdeling of zelfs het algemeen vast recht).

- Het *eerste* uitzonderingsgeval betreft de situatie waarin onroerende goederen destijds in de vennootschap werden ingebracht door de persoon die de goederen nu verkrijgt.

- Het *tweede* uitzonderingsgeval betreft de situatie waarin de onroerende goederen destijds door de vennootschap met betaling van het verkooprecht werden verkregen, mits het vaststaat dat de vennoot die nu eigenaar van deze onroerende goederen wordt, reeds deel uitmaakte van de vennootschap toen zij de goederen verkreeg.

\* Ten slotte geldt er een specifieke regeling bij "verkrijging van maatschappelijke onroerende goederen door al de vennoten ten gevolge van een reële kapitaalvermindering van de vennootschap, of ten gevolge van een vereffening van de vennootschap die beantwoordt aan de hiertoe door het Wetboek van Vennootschappen gestelde vereisten". In dat geval speelt ofwel het verkooprecht (in toepassing van de hoofdregel), ofwel de registratiebelasting volgens gemeenrechtelijke aard (als één van de twee voormelde uitzonderingen van toepassing is); maar deze registratiebelasting is maar van toepassing op de "latere toebedeling van de goederen aan een of meer vennoten", en dus niet op het moment van vereffening (of kapitaalvermindering). Dit is de zogenaamde '*uitstelregeling*', waarbij de belasting wordt geheven in twee fasen : eerst bij de (sluiting van de) vereffening (algemeen vast recht van 50 EUR) en vervolgens bij de verdeling onder de vennoten.

In casu meent de Vlaamse Rulingcommissie dat er toepassing moet worden gemaakt van deze regeling, aangezien er sprake is van "een vereffeningssituatie" : A verkrijgt, als enige vennoot van de BVBA, het appartement ingevolge vereffening van de BVBA. De registratiebelasting zal geheven worden overeenkomstig de gemeenrechtelijke aard van de verkrijging, vermits de tweede uitzondering in casu van toepassing is (namelijk verkrijging door een vennoot van een onroerend goed dat door de vennootschap tegen betaling van het verkooprecht werd verkregen op het ogenblik dat de verkrijgende vennoot deel uitmaakte van het aandeelhouderschap van de vennootschap). Gelet op de

gemeenrechtelijke aard van de verkrijging komt de Vlaamse Rulingcommissie tot de conclusie dat "het *verdeelrecht* zal verschuldigd zijn".

## Bespreking

De voorafgaande beslissing trekt de lijn verder die de Vlaamse Rulingcommissie sedert 2015 is gestart.

Zo volgt zij consequent de nieuwe zienswijze die de FOD Financiën heeft ontwikkeld in haar voornoemde beslissing van 22 september 2014. Zoals gezegd, is volgens deze beslissing de regeling inzake verkrijgingen door een 'vennoot' (met als hoofdregel de toepassing van het verkooprecht, behoudens de voormelde uitzonderingen) steeds toepasselijk op om het even welke vorm van verkrijging van maatschappelijk onroerend goed door een vennoot van een vennootschap, ook al bestaat er een reële onverdeeldheid tussen de vennootschap en de vennoot. De kritiek van de rechtsleer op het gewijzigd federaal standpunt (o.m. [Fisc., nr. 1400, p. 1](#)), heeft blijkbaar ook de Vlaamse Rulingcommissie niet kunnen overtuigen. Dit bleek overigens reeds uit de argumenten van de Vlaamse Rulingcommissie in haar allereerste voorafgaande beslissing, die weliswaar ging over de verkrijging door een vennoot van een NV (Vlaamse voorafgaande beslissing nr. 15001 van 26 oktober 2015; [Fisc., nr. 1456, p. 14](#)).

Voorts blijkt uit de nieuwe voorafgaande beslissing dat het verdeelrecht naar het oordeel van de Vlaamse Rulingcommissie steeds van toepassing is op de verkrijging door een vennoot van een (deel van een) onroerend goed dat de vennootschap in onverdeeldheid houdt met de verkrijgende vennoot, ook al past die verkrijging in een rechtsfeit, zoals een ontbinding en vereffening van de vennootschap. Zodra er een onverdeeldheid bestaat tussen de vennootschap en de verkrijgende vennoot, en de aandelen in de onverdeeldheid wijzigen of de onverdeeldheid ophoudt te bestaan, gaat de Vlaamse Rulingcommissie ervan uit dat de gemeenrechtelijke aard van de verkrijging een verdeling is (zie in dit verband ook de Vlaamse voorafgaande beslissing nr. 16005 van 22 februari 2016, waar het ging om een verkrijging van een onroerend goed van een eenpersoons-BVBA ingevolge ontbinding en vereffening en waarbij dat goed verkregen werd door de enige vennoot die reeds 1 % van het onroerend goed aanhield).

Traditioneel wordt nochtans de stelling aangehouden dat een evenredig registratierecht niet toepasselijk is wanneer de verkrijging voortvloeit uit een feit (bv. een erfenis) of een rechtsfeit zoals een ontbinding en vereffening waar ingevolge een wettelijk mechanisme de vennoten in de plaats worden gesteld van de vereffende vennootschap. Een evenredig registratierecht veronderstelt een 'overeenkomst' (bv. een verdeling of een afstand ten bezwarende titel). Dit ontbreekt nu net in het geval waarin een (enige) vennoot delen van het onroerend goed bij verkrijgt ingevolge de vereffening van de vennootschap. Vandaar ongetwijfeld ook de vraag van de aanvragende partijen in voorafgaande beslissingen nr. 16003 van 22 februari 2016 en nr. 16005 van 22 februari 2016 om louter het (federaal) algemeen vast recht (50 EUR) toe te passen op de verkrijging ingevolge vereffening.

## Enkel vennoot (zonder mede-eigendom)

Er zijn nochtans gevallen waarin een verkrijging ingevolge ontbinding en vereffening enkel aanleiding geeft tot de toepassing van het algemeen vast recht.

Zo aanvaardt de federale Administratie sedert jaren dat de verkrijging van een onroerend goed door de enige vennoot van een eenpersoons-BVBA (EBVBA) ingevolge vereffening, enkel het algemeen vast recht van 50 EUR opeisbaar maakt (althans in de mate dat één van de voormelde uitzonderingsgevallen van toepassing is), "daar deze verrichting noch als een overdracht onder bezwarende titel noch als een verdeling kan gekwalificeerd

worden" (Beslissing van 8 juli 2002, nr. E.E./98.710, *Rep. RJ*, R 129/24-01, [Fisc., nr. 902, p. 15](#)). In een eerdere administratieve beslissing was de federale Administratie al tot een gelijkaardig besluit gekomen : "bij de vereffening van de [BVBA] kunnen alle onroerende goederen die hebben toebehoord aan de BVBA [de uitzonderingsregeling] genieten [...], en dit zowel de onroerende goederen verkregen door de vennootschap, als de gebouwen opgericht door de vennoot (aangezien deze laatste eigendom zijn geworden van de BVBA via natrekking, en de vennoot reeds deel uitmaakte van de BVBA op het moment van de verkrijging van de grond)". De heffing "moet in principe geschieden volgens het juridisch karakter van de verrichting : daar het om een enige vennoot gaat wordt het patrimonium van de BVBA noch verdeeld noch verkocht, zodat enkel het vast recht opeisbaar wordt op deze verrichting" (Beslissing van 21 mei 1996, nr. E.E./95.466, *Rep. RJ*, R 129/18-02).

Ook de federale Rulingcommissie heeft zich in die zin uitgesproken omtrent een geval van vereffening van een EBVBA. De EBVBA bezat in casu 100 % van een terrein met gebouw, zodat er hoe dan ook *geen* situatie van onverdeeldheid met de vennoot bestond (federale voorafgaande beslissing nr. 2015.278 van 1 september 2015).

Ook de Vlaamse Rulingcommissie heeft nu in dezelfde zin beslist (cf. beslissing nr. 16031 van 25 juli 2016). Hier ging om een vennoot die onroerende goederen verkrijgt ingevolge de vereffening van zijn EBVBA en waarbij het tweede uitzonderingsgeval van toepassing is (verkrijging door een vennoot van een onroerend goed dat door de vennootschap met betaling van het verkooprecht werd verkregen op het ogenblik dat de verkrijgende vennoot deel uitmaakte van de vennootschap). Bijgevolg, zo stelt de Vlaamse Rulingcommissie, "zal de verkrijging belast worden volgens haar gemeenrechtelijke aard". "Vermits de verkrijging door een enige vennoot van een EBVBA" - "*die niet in onverdeeldheid was met de vennootschap*" - "niet kan worden gelijkgesteld met een verkoop noch met een verdeling", is er "geen Vlaamse registratiebelasting verschuldigd op de verkrijging" (randnr. 13); (wat betekent dat het federaal algemeen vast recht van toepassing is).

## Wel of geen mede-eigenaar : geen verschil ?

Als hoofdreden voor de toepassing van het algemeen vast recht wordt dus het gebrek aan verdeling of overdracht onder bezwarende titel ingeroepen, aangezien het om een enige vennoot gaat. Toch kunnen we ons niet van de indruk ontdoen dat de werkelijke reden ligt in het feit dat de overdracht ingevolge ontbinding en vereffening losstaat van enige contractuele grondslag voor de overdracht. Dit verklaart ook waarom in het kader van de voormelde 'uitstelregel' geen evenredige registratiebelasting wordt geheven op het moment van overdracht ingevolge sluiting van de vereffening (uitzondering op de algemene regel dat elke verkrijging door een vennoot het verkooprecht opeisbaar maakt, ook als deze verkrijging het gevolg is van een feit), maar dat deze heffing wordt uitgesteld tot het moment van de latere toebedeling van de goederen aan een of meer vennoten. Bij een EBVBA ontbreekt deze laatste stap (zodat enkel het algemeen vast recht verschuldigd blijft), en strikt genomen zou dezelfde redenering moeten kunnen aangehouden worden bij een eenhoofdig geworden BVBA.

Aangezien de enige vennoot zich in de eerste voorafgaande beslissing kan beroepen op één van de uitzonderingen, moet de verkrijging volgens haar gemeenrechtelijke aard worden beoordeeld. Krachtens het gemeen recht kan een evenredige registratiebelasting slechts opeisbaar zijn wanneer het gaat om een verkrijging door overeenkomst en niet door een feit. De eenhoofdigheid van de BVBA vloeide (op één aandeel na) voort uit erfenis, hetgeen een feit is. Ook de vereffening heeft geen overdragend of aanwijzend karakter. Bijgevolg lijkt ons hier het algemeen vast recht eerder op zijn plaats te zijn, ongeacht het feit of de enige vennoot reeds een deel van het onroerend goed in handen heeft. De Vlaamse Rulingcommissie denkt daar dus, zoals besproken, anders over.