'Toebedeling' vastgoed uit BV als dividend : altijd verkooprecht ?

Auteur: Bruno Cardoen

Editie: Fiscoloog 1650 p. 6

Publicatiedatum: 25 maart 2020

In een recent standpunt bespreekt Vlabel de heffingsregels die van toepassing zijn bij toebedeling van vastgoed van (o.m.) een BV aan haar vennoten, en dit naar aanleiding van de afschaffing van het begrip 'kapitaal' in het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV). Vlabel bevestigt dat de zogenaamde 'wachtregeling' van toepassing blijft. Maar in afwijking van het federale administratieve standpunt, meent Vlabel dat het verkooprecht kan worden geheven wanneer de toebedeling van het onroerend goed aangerekend wordt op beschikbare reserves (Standpunt nr. 19078 van 9 december 2019; Fisconetplus).

Afschaffing 'kapitaalvereiste'

Met de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen werd het begrip 'maatschappelijk kapitaal' afgeschaft voor de coöperatieve en de besloten vennootschap (CV en BV; zie voor de BV : art. 5:1 WVV). Met ingang van 1 januari 2020 is er vennootschapsrechtelijk voor de BV geen sprake meer van 'kapitaal', maar wel van een eigen vermogensrekening, die van rechtswege en zonder vervulling van enige formaliteit onbeschikbaar is (art. 39, § 2, tweede lid wet van 23 maart 2019). Deze eigen vermogensrekening kan evenwel beschikbaar worden gemaakt, mits daartoe wordt beslist via een statutenwijziging.

In het verlengde van de invoering van het WVV werden in het Vlaams Gewest onder meer aanpassingen doorgevoerd aan het stelsel uit de Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF) dat bepaalt welk registratierecht van toepassing is op de toebedeling van in België gelegen vastgoed door een vennootschap aan een vennoot. Kort gezegd, komt de aangepaste regeling er op neer,

* ten eerste, dat het verkooprecht steeds van toepassing is, als het vastgoed afkomstig is van een NV, een Europese vennootschap, of een Europese coöperatieve vennootschap (art. 2.9.1.0.5 VCF);

* en ten tweede, dat hetzelfde in principe ook geldt als het vastgoed afkomstig is van een VOF, een commanditaire vennootschap, een BV of een CV; maar dat ten aanzien van deze vennootschappen in enkele uitzonderingen wordt voorzien (bv. als het vastgoed verkregen wordt door de persoon die het voorheen in de vennootschap heeft ingebracht, in welk geval - in functie van de gemeenrechtelijke aard van de toebedeling - het verkooprecht, het verdeelrecht, of het algemeen vast recht van toepassing is; art. 2.9.1.0.4 VCF).

In het kader van deze tweede regeling geldt bovendien een zogenaamde 'wachtregeling', waarin de toepassing van de registratiebelasting (in functie van de gemeenrechtelijke aard van de toebedeling) uitgesteld wordt naar een later moment (en in afwachting daarvan slechts het algemeen vast recht van 50 EUR opeisbaar wordt).

Tot voor kort gold deze 'wachtregeling' in het Vlaams Gewest in geval van verkrijging van de onroerende goederen, door alle vennoten van de betrokken vennootschap, ten gevolge van een reële kapitaalvermindering of een vereffening van devennootschap, die beantwoordde aan de door het (oude) Wetboek van Vennootschappen gestelde vereisten (oud art. 2.9.1.0.4, lid 3 VCF).

In het kader van de aanpassing van de VCF aan de invoering van het WVV werd deze laatste bepaling geherformuleerd. Voortaan geldt de 'wachtregeling' als de verkrijging van de goederen door alle vennoten het gevolg is van "een gehele of gedeeltelijke vereffening conform boek 2, titel 8, hoofdstuk 1, afdeling 2, van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen" (cf. de art. 2:76 tot en met 2:107 van het nieuwe WVV, die de vereffening van vennootschappen beheersen). Het nieuwe artikel 2.9.1.0.4, lid 3 VCF is van toepassing met ingang van 1 mei 2019 (Besluit van de Vlaamse Regering van 5 april 2019, BS 7 mei 2019).

'Wachtregeling' blijft van toepassing

Het WVV voorzag in een overgangsperiode die liep van 1 mei 2019 tot en met 31 december 2019 (art. 38 io. art. 39, § 1 wet van 23 maart 2019). In die periode konden BV(BA)'s nog steeds over een 'kapitaal' beschikken en dus ook een kapitaalvermindering doorvoeren. Vlabel liet reeds eerder weten dat deze vennootschappen, bij wijze van overgangsmaatregel, verder gebruik konden maken van de oude 'wachtregeling', zoals bedoeld in oud artikel 2.9.1.0.4, lid 3 VCF. Zij konden de wachtregeling dus ook nog toepassen bij een 'kapitaalvermindering' die zij in die periode zouden doorvoeren. Maar hij voegde daar wel aan toe, dat "zodra de BVBA een BV zou geworden zijn door een opt-in, de overgangsregeling zou komen te vervallen" (Standpunt Vlabel nr. 19037 van 29 april 2019).

In zijn standpunt nr. 19078 van 9 december 2019 bevestigt Vlabel nu, dat de geherformuleerde 'wachtregeling' (bij gehele of gedeeltelijke vereffening van de betrokken vennootschap), wel degelijk geldt in geval van uitkering in natura van een onroerend goed, die boekhoudkundig wordt aangerekend op de beschikbare en/of onbeschikbare inbreng; althans "voor zover de voorwaarden daartoe vervuld zijn, d.w.z. een verkrijging door alle vennoten samen in verhouding tot hun participatie en zonder tegenprestatie". Vereist blijft aldus o.m. dat de afgifte "zuiver en eenvoudig" is (zie daarover reeds Adm. Besl., 18 januari 1966, Rep.RJ, R 129, 06.02; Fisc., nr. 1631 , p. 5).

Gemeenrechtelijke aard van de verkrijging

In zijn standpunt nr. 19078 bespreekt Vlabel verder ook de heffingsregels die van toepassing zijn in de hypothese waarin een uitkering van een onroerend goed uit (bv.) een BV niet onder toepassing van de 'wachtregeling' valt. Dit zal onder meer het geval zijn bij verkrijging door de enige vennoot (aangezien de heffing in dat geval onmiddellijk plaatsvindt) of in geval van een asymmetrische toebedeling (d.w.z. een afgifte die niet zuiver en eenvoudig plaatsvindt). Indien de voorwaarden van artikel 2.9.1.0.4, tweede lid VCF van toepassing zijn, dient in dat geval gekeken te worden naar de gemeenrechtelijke aard van de verkrijging om de toepasselijke registratiebelasting te bepalen.

Pro memorie : naar luid van artikel 2.9.1.0.4, tweede lid VCF wordt van de principiële heffing van het verkooprecht (bij VOF's, commanditaire vennootschappen, BV's of coöperatieve vennootschappen) afgeweken en bepaalt de gemeenrechtelijke aard van de verkrijging de toepasselijke heffing, indien het gaat om (i) onroerende goederen die in de vennootschap werden ingebracht, wanneer ze verkregen worden door de persoon die de inbreng heeft gedaan; of (ii) onroerende goederen die door de vennootschap met betaling van het verkooprecht verkregen werden wanneer het vaststaat dat de vennoot die eigenaar van die onroerende goederen wordt, deel uitmaakte van de vennootschap toen zij de goederen verkreeg.

Aanrekening op inbreng

Indien de uitkering in natura van een onroerend goed, die voldoet aan de voorwaarden van artikel 2.9.1.0.4, tweede lid VCF, wordt aangerekend op de beschikbare en/of onbeschikbare inbreng, dient deze uitkering volgens Vlabel gelijkgesteld te worden met wat vroeger een kapitaalvermindering in natura was. Er zal dan geen evenredige registratiebelasting verschuldigd zijn, omdat de uitbreng "geen volkomen conventionele grondslag" heeft. De uitkering gebeurt dan immers ten gevolge van een rechtsfeit dat niet specifiek getarifeerd is en slechts onderworpen wordt aan het (federaal) algemeen vast recht van 50 EUR.

Dit wil evenwel niet zeggen, dat de heffing van het verkooprecht in deze hypothese steeds achterwege zal blijven. Daarvoor is immers, zoals voorheen, vereist - zo preciseert Vlabel - "dat de uitkering niet de aard [heeft] van een inbetalinggeving"; heeft zij wel de aard van een 'inbetalinggeving', dan heeft de verrichting gemeenrechtelijk de aard van "een overdracht ten bezwarende titel [...], die wel onder toepassing van het verkooprecht valt".

Vlabel preciseert evenwel niet onder welke omstandigheden de uitkering van het onroerend goed in het kader van een aanrekening op de inbreng, geacht moet worden de aard te hebben van een 'inbetalinggeving' (zie eveneens verder over dit begrip). Voorheen werd reeds beslist dat dit bij een 'kapitaalvermindering' het geval kan zijn, wanneer de verrichting zich in twee fasen voltrekt; met name in een eerste fase de vermindering van het kapitaal waarbij de vennootschap zich verbindt tot terugbetaling van een geldsom per aandeel, en vervolgens de inbetalinggeving van deze som door de overdracht van de onroerende goederen van de vennootschap (Besl., 27 oktober 1961, Rec.Gén.Enr.Not. nr. 20.496).

Aanrekening op de beschikbare reserves

Vlabel heeft het in zijn nieuw standpunt vervolgens ook nog over de gemeenrechtelijke aard van de verrichting, in de mate dat de uitkering van het onroerend goed (minstens gedeeltelijk) zal worden aangerekend op de beschikbare reserves van de vennootschap. Ook hier in de hypothese dat de 'wachtregeling' niet van toepassing is (bv. in geval van toebedeling aan de enige vennoot of ingevolge een asymmetrische toebedeling) en de voorwaarden van artikel 2.9.1.0.4, tweede lid VCF vervuld zijn.

Een uitkering van een onroerend goed, die boekhoudkundig wordt aangerekend op de beschikbare reserves, moet volgens Vlabel worden gelijkgesteld met "een dividenduitkering in natura". Hij voegt eraan toe, dat een dergelijke dividenduitkering in natura als een "overdracht onder bezwarende titel"moet worden beschouwd, "zodat steeds het verkooprecht zal verschuldigd zijn in toepassing van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid VCF". Tenzij er in deze hypothese sprake is van een onverdeeldheid tussen de vennootschap en de vennoot, in welk geval "het verdeelrecht" van toepassing zal zijn.

Het valt te betreuren dat Vlabel niet vermeldt op welke juridische grondslag een dividenduitkering in natura als een overdracht ten bezwarende titel moet worden beschouwd. De door Vlabel in het algemeen geponeerde stelling, dat een dividenduitkering in natura een 'bezwarend' karakter heeft, doet immers vragen rijzen. Mogelijk bedoelt Vlabel, dat de aandeelhouder zijn recht op winstuitkeringen ontleent aan de overeenkomst tot oprichting van de vennootschap; deze oprichtingsovereenkomst is inderdaad een overeenkomst ten bezwarende titel. Toch kan een dividenduitkering ons inziens niet als de vergelding van specifieke prestaties vanwege de aandeelhouder worden beschouwd. Een dividenduitkering kan weliswaar beschouwd worden als een attribuut van het recht van de aandeelhouder; maar zij houdt vanwege de aandeelhouder geen 'tegenprestatie' in. Overigens weigert ook de Franse rechtspraak in een dividenduitkering een 'contract' te zien; met name het Franse Hof van Cassatie beschouwt een dividenduitkering als een eenzijdige rechtshandeling ('acte juridique unilatéral'), zodat de afstand van een onroerend goed in betaling van een dividend geen overeenkomst ten bezwarende titel vormt (Cass. fr., 12 februari 2008, Bulletin 2008, IV, No. 33).

Het arrest van het Franse Hof van Cassatie is interessant, omdat een dividend juridisch als een 'vrucht' in de zin van het (komende) artikel 3.42 BW moet worden beschouwd, wanneer deze het kapitaal niet aantast, op welke wijze het ook wordt uitbetaald. Artikel 3:163, lid 2 bepaalt dat het dividend in zo'n geval aan de vruchtgebruiker toekomt (wet van 4 februari 2020 "houdende boek 3 'Goederen' van het Burgerlijk Wetboek", BS 17 maart 2020; deze wet treedt in werking op de eerste dag van de achttiende maand na de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad).

Maar precies deze uitbetaling zou wel het gevolg kunnen zijn van een overeenkomst tussen de vennoot en de vennootschap, waarbij dan de vraag rijst of deze overeenkomst als een inbetalinggeving kwalificeert. Inbetalinggeving vindt plaats wanneer, met goedvinden van de schuldeiser, een andere dan de verschuldigde zaak door de schuldenaar gepresteerd wordt. De juridische aard van de inbetalinggeving is omstreden. Volgens sommigen gaat het om een samengestelde rechtshandeling, waarbij de oude schuld vervangen wordt door een andere, die onmiddellijk voldaan wordt. Hieruit volgt dan, dat de inbetalinggeving een schuldvernieuwing tot stand brengt, en derhalve een verkoop wordt, wanneer een zaak in de plaats van geld geleverd wordt (zie bv. A. KLUYSKENS, Beginselen van Burgerlijk Recht. De Contracten, Antwerpen, Standaard, 1955, p. 69, nr. 50 en de daar geciteerde auteurs). Volgens anderen veronderstelt de inbetalinggeving daarentegen (louter) een overeenkomst over de wijze van betalen; zij wordt aan de bestaande verbintenis toegevoegd, maar doet deze hoegenaamd niet verdwijnen (zie bv. H. DE PAGE, Traité, t. III, 1967, nr. 511).

Aangezien de inbetalinggeving, zowel in de ene als in de andere strekking, hoe dan ook een overeenkomst tussen schuldeiser en schuldenaar vereist, werd in het verleden reeds beslist dat het verkooprecht kan worden geheven in geval van inbetalinggeving van een onroerend goed van de vennootschap tot uitdoving van een schuldvordering (bv. een rekening-courant) van de vennoot op de vennootschap (zie bv. Rb. Antwerpen 20 mei 1966, Rec.Gén.Enr.Not., No. 21.004; zie tevens E. GENIN, Commentaar op de Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, Brussel, Van Buggenhoudt, 1952, nr. 588 en 1665; zie in dezelfde zin H. DE PAGE, o.c., nr. 512, die van oordeel is dat zowel de ene als de andere strekking in het fiscaal recht tot het bestaan van een overeenkomst - en dus tot heffing van het verkooprecht - leidt).

Inbetalinggeving ?

Het Franse Hof van Cassatie wijst, zoals gezegd, de kwalificatie als inbetalinggeving in elk geval af, zodat er geen overdracht ten bezwarende titel van een onroerend goed voorligt. En ook de Belgische federale Administratie lijkt dezelfde zienswijze genegen te zijn.

In een administratieve beslissing, die reeds dateert van 9 oktober 2007 maar die nu pas werd gepubliceerd, komt de federale Administratie tot het besluit dat de toebedeling van een onroerend goed aan een 'historische vennoot' bij wijze van een dividend in natura niet als een inbetalinggeving kan worden beschouwd en slechts het algemeen vast recht opeisbaar maakt. De feiten waren de volgende. Een eenmans-BVBA bedeelt een onroerend goed toe aan de enige vennoot die zich in een situatie bevindt zoals beoogd door artikel 129, derde lid W.Reg. (de federale tegenhanger van art. 2.9.1.0.4, tweede lid VCF), zonder dat de vennootschap wordt ontbonden. De toebedeling van het onroerend goed zal volledig worden aangerekend op de reserves aangezien het kapitaal van de vennootschap slechts gelijk is aan het minimum en dus niet verminderd kan worden.

De vermindering van de reserves (= uitkering van het dividend) ten belope van het toebedeelde onroerend goed verschilt volgens de federale Administratie van de terugbetaling van een bestaande schuldvordering van de vennoot die het goed verkrijgt. Bijgevolg zal deze toebedeling niet als een inbetalinggeving worden beschouwd en zal de akte slechts aanleiding geven tot het algemeen vast recht (Besl., 9 oktober 2007, EE/102.046, gepubliceerd op 18 februari 2020, www.fisconetplus.be; Rep.RJ, R 129/28.01).

Bruno Cardoen