

FISCALE VALKUILEN BIJ DE UITBRENG VAN ONROERENDE GOEDEREN UIT VENNOOTSCHAPPEN

Julie Marchau

Studentennummer: 01402333

Promotor: Prof. Dr. Mark Delanote

Commissaris: Dhr. Felix Desmyttere

Masterproef voorgelegd voor het behalen van de graad van Master of Laws in het notariaat

Academiejaar: 2019 - 2020

DANKWOORD

Met deze masterproef beëindig ik een leerrijk en uitdagend jaar als notariaatstudente. Het was in vele opzichten een bevestiging van mijn keuze voor een specialisatie in het notariaat. Het past hier ook om verschillende mensen te bedanken.

Vooreerst wens ik Prof. Dr. Mark Delanote te bedanken voor het aanreiken van dit onderwerp en de begeleiding doorheen het schrijven van dit werkstuk, alsook mijn commissaris dhr. Felix Desmyttere. Dit gaf de mogelijkheid om mij te verdiepen in de fiscale materie van de registratierechten, een tot voordien voor mij onontgonnen terrein. Ik kan dan ook oprecht zeggen dat ik veel bijgeleerd heb tijdens dit proces.

Verder verdienen ook mijn familie en mijn vriend Freek een groot woord van dank. Bedankt om te luisteren naar mijn verhalen, bedankt om mij altijd op te beuren, bedankt om er te zijn voor mij!

Tot slot wens ik mij ook te richten tot mijn vrienden en mijn medestudenten. Dit jaar zorgde voor bijzondere uitdagingen waaronder deze van zelfstudie en afstandsonderwijs. *Chapeau* voor ons allemaal om dit tot een goed einde te brengen en elkaar hierin te steunen.

INHOUDSTAFEL

DEEL I. Inleiding	1
DEEL II. Toepasselijke regelgeving.....	3
DEEL III. Onderscheid vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, personenvennootschap en kapitaalvennootschap	5
Hoofdstuk 1. Vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid	5
Hoofdstuk 2. Vennootschap met rechtspersoonlijkheid.....	6
Afdeling 1. Personenvennootschap.....	10
§ 1. Principe: het verkooprecht	11
§ 2. Wachtregeling	13
1. Aandelen in BE/VG verhouding	15
2. Verkrijging door de enige vennoot.....	18
3. Verkrijging door alle vennoten samen ingevolge vereffening	21
4. Verkrijging door alle vennoten samen ingevolge kapitaalvermindering in natura.....	29
5. Dividenduitkering in natura.....	35
6. Scheidingsaandeel	39
§ 3. Uitzondering: verkrijging door de historische vennoot.....	40
1. Goed komt toe aan de vennoot die de inbreng gedaan heeft.....	41
2. Goed komt toe aan de vennoot die reeds deze hoedanigheid had op het moment van verkrijging door de vennootschap met betaling van het verkooprecht	44
§ 4. Kwalificatie volgens gemeen recht.....	46
1. Verkooprecht.....	46
2. Verdeelrecht.....	47
3. Algemeen vast recht.....	54
§ 5. Schematische voorstelling	56
Afdeling 2. Kapitaalvennootschap.....	58
§ 1. Wettelijke fictie	58
§ 2. Ratio en kritiek.....	60

§ 3. Verdeelrecht of verkooprecht?	62
§ 4. Omzetting van een kapitaalvennootschap naar personenvennootschap?	63
DEEL IV. Besluit.....	65
Bibliografie	66

DEEL I. Inleiding

1. Er kunnen diverse redenen zijn om met een vennootschap een onroerend goed aan te kopen of om een onroerend goed waar een natuurlijk persoon reeds eigenaar van is, in te brengen in een vennootschap. Hier kunnen onder andere fiscale overwegingen meespelen.¹ Daarnaast kan het voorkomen dat men het onroerend goed terug uit de vennootschap wenst te halen. Dit wordt de ‘onttrekking’ of ook wel de ‘uitbreng’ genoemd. Hier zijn opnieuw fiscale en niet-fiscale redenen voor.²

2. Wanneer er wordt overgegaan tot dergelijke uitbreng moet men met verschillende aspecten rekening houden: de vennootschapsrechtelijke, de administratieve en de fiscale. In het kader van deze masterproef zal ik de focus leggen op de fiscale aandachtspunten. Binnenin dit fiscaal spectrum bevinden zich echter diverse regelgevingen met o.a. de vennootschapsbelasting, de personenbelasting en de registratiebelasting³. Binnen deze masterproef wordt enkel de registratiebelasting behandeld. Toch mag de notaris niet blind zijn voor de andere fiscale bepalingen, zoals de bepalingen inzake de personen- en vennootschapsbelasting, wanneer hij of zij advies verleent over het aanhouden en onttrekken van onroerende goederen met en uit de vennootschap. Het verdient dan ook de

¹ Men kan denken aan het aftrekken van eventuele kosten van dit onroerend goed of de afschrijving van het onroerend goed. De voor- en nadelen van het aanhouden van een onroerend goed met een vennootschap is echter een betwiste materie die buiten het bestek van deze masterproef valt. Zie hiervoor o.a. E. SPRUYT, “Help! Mijn villa zit in mijn vennootschap: recente ontwikkelingen omtrent onttrekking van onroerend goed uit de vennootschap”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 1. ; P. SALENS, *Het verwerven van vastgoed via de vennootschap*, Brussel, Larcier, 2019, 9. ; Y. DESMYTTÈRE, “Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten”, *Not.Fisc.M.* 2018, 2. ; E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. VERBEKE en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 112-116.

² Hier kan men denken aan de belasting van ‘voordeel van alle aard’ voor de bestuurder wanneer hij een woning kosteloos betreft (Artikel 32, tweede lid, 2° WIB) ; het wegvallen van de vrijstelling van erfbelasting op de gezinswoning (In het Vlaamse Gewest: artikel 2.7.4.1.1, § 2 VCF) en van de burgerrechtelijke bescherming van artikel 215 BW wanneer het onroerend goed behoort tot het vermogen van de vennootschap (Y. DESMYTTÈRE, “Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten”, *Not.Fisc.M.* 2018, 3 ; E. SPRUYT, “Help! Mijn villa zit in mijn vennootschap: recente ontwikkelingen omtrent onttrekking van onroerend goed uit de vennootschap”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 1. ; E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 759-760.) ; het feit dat het onroerend goed onderworpen is aan het exploitatierisico in de vennootschap ; het feit dat eventuele schuldeisers zo een groter onderpand hebben voor hun schadeclaims (P. SALENS, *Het verwerven van vastgoed via de vennootschap*, Brussel, Larcier, 2019, 99.) en het feit dat een uitbreng ook kan voortkomen uit de wens van een aandeelhouder om een onroerend goed te bekomen uit de vennootschap die ontbonden en vereffend wordt wegens het stopzetten van een beroepsactiviteit. (B. VERMOESEN, P. VERSCHULDEN en M-S. VERSCHULDEN, “De vereenvoudigde vereffeningprocedure in een notendop”, *Pacioli* 2014, 7-8.)

³ In het Vlaamse Gewest is dit registratiebelasting, op federaal niveau zijn dit registratierechten.

aanbeveling om telkens de aandacht te vestigen op deze deelaspecten en eventueel door te verwijzen naar fiscale experts.

3. Eerst wordt de toepasselijke regelgeving met betrekking tot de onttrekking van een onroerend goed aan een vennootschap besproken. In het kader van deze masterproef wordt de Vlaamse regelgeving bestudeerd (Deel II). Vervolgens wordt het onderscheid onderzocht tussen vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, personenvennootschappen (vandaag zijn dat de VOF, CommV, BV en CV) en kapitaalvennootschappen (vandaag zijn dat de NV, SE, SCE) (Deel III). Per vennootschapstype zullen er namelijk andere regels spelen. Waar de wetgever voor vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid (Hoofdstuk 1) niet in een afzonderlijk artikel heeft voorzien, is dit wel gebeurd voor de personenvennootschap (Hoofdstuk 2, afdeling 1) en de kapitaalvennootschap. (Hoofdstuk 2, afdeling 2). Verder zal er voor de personenvennootschap gewerkt moeten worden met een trapsgewijze redenering aangezien deze enkele uitzonderingen bevat. Voor de kapitaalvennootschap is dit niet het geval. Na de uiteenzetting van de verschillende vennootschapstypes en de mildere uitzonderingsregels voor de personenvennootschap kan de vraag gesteld worden of een omzetting van een kapitaalvennootschap naar een personenvennootschap mogelijk is om in het mildere toepassingsgebied te vallen van dit laatste vennootschapstype. Ook wordt er aandacht besteed aan de kritiek die in de rechtsleer wordt geuit op het, tot op heden nog toegepaste, onderscheid tussen deze twee vennootschapstypes. Doorheen de masterproef zullen ook enkele standpunten en voorafgaande beslissingen van de Vlaamse Belastingdienst (VLABEL) onder de loep genomen worden. Hieruit zal blijken dat de juridische redeneringen van VLABEL niet altijd even consequent zijn, hetgeen leidt tot rechtsonzekerheid.

DEEL II. Toepasselijke regelgeving

4. De toepasselijke regelgeving in het Vlaamse Gewest vinden we terug in de Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF) van 13 december 2013.⁴ Op 1 januari 2015 heeft het Vlaamse Gewest de dienst van de Vlaamse registratie- en successierechten overgenomen van de federale fiscale Administratie. Sindsdien int VLABEL deze belastingen.⁵ Voor de uitbreng van een onroerend goed uit de vennootschap zijn de toepasselijke bepalingen terug te vinden in de artikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF. De historische voorlopers van deze bepalingen zijn de artikelen 129 en 130 W.Reg. Deze federale bepalingen worden nog steeds toegepast in het Waalse en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.⁶ Oudere rechtsleer die analyses maakte over deze federale bepalingen is dus nog steeds relevant voor deze twee gewesten. Deze rechtsleer blijft echter ook relevant voor de Vlaamse bepalingen van de VCF. De herschrijving van deze federale artikels bracht namelijk geen inhoudelijke wijziging met zich mee. Het was daarentegen eerder een modernisering van het taalgebruik en een vertaling in de wettekst zelf van eerder ingenomen federale stellingen.⁷ Nu is het wel zo dat VLABEL er in bepaalde standpunten en voorafgaande beslissingen een andere visie op nahoudt dan de federale Administratie. Het zal dus telkens belangrijk zijn om na te gaan of onder de huidige VCF-bepalingen de oudere rechtsleer betreffende de federale artikels van het W.Reg. nog toegepast kan worden.⁸

5. Dat de toepassing en interpretatie van de regelgeving betreffende de registratiebelasting in de VCF (maar ook in zijn federale spiegelbepalingen) niet zonder discussie of onduidelijkheden is, leert een lezing van enkele artikels.⁹ In deze masterproef zal eerst theoretisch uiteen gezet worden wat het

⁴ Decreet van 13 december 2013 houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit, *BS* 23/12/2013.

⁵ B. PEETERS en R. SMET, “De Vlaamse registratie- en erfbelasting: overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015”, *AFT* 2015, 11.

⁶ Dit is volledig het geval voor Brussel. De Waalse decreetgever heeft wel reeds legislatief ingegrepen in de redactie van de artikelen 129 en 130 W.Reg. Daar werd het toepassingsgebied uitgebreid en werden enkele uitzonderingen ingeperkt. E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 763-764.

⁷ E. SPRUYT, “Help! Mijn villa zit in mijn vennootschap: recente ontwikkelingen omtrent onttrekking van onroerend goed uit de vennootschap”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 4-5. ; E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit*, in *Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 176.

⁸ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 762-763.

⁹ Zie o.a. SPARTAX, “Uitonverdeeldheidtrekking vennoot en bvba: wie raakt nog wijs uit de registratierechten?”, 10/05/2019, www.spartax.be/nl/nieuws-en-events/nieuwsbrieven/uitonverdeeldheidtrekking-vennoot-en-bvba-wie-raakt-nog-wijs-uit-de-registratierechten-1.htm; SPARTAX, “Uitbreng onroerend goed uit vennootschap: de puzzel van Vlabel is bijna compleet”, 10/05/2019, www.spartax.be/nl/nieuws-en-

toepassingsgebied van de beide artikelen in de VCF is. Deze bevatten namelijk een opsplitsing in kapitaal- en personenvennootschappen. Bij deze theoretische uiteenzetting worden ook enkele standpunten van de federale Administratie en de Vlaamse Belastingdienst met hun kritische lezing in de rechtsleer bekeken. Dit zal duidelijk maken waar de fiscale valkuilen met betrekking tot de uitbreng van een onroerend goed uit de vennootschap zich bevinden. Dit zou de praktijk een overzichtelijk beeld moeten bieden van de toepassing van de correcte registratiebelasting op bepaalde – voor discussie vatbare – gevallen.

events/nieuwsbrieven/uitbreng-onroerend-goed-uit-vennootschap-de-puzzel-van-vlabel-is-bijna-compleet-1.htm. ; SPARTAX, “Vlabel always rings twice: sequelthriller bij de uitbreng van vastgoed uit de vennootschap”, 10/05/2019, www.spartax.eu/nl/nieuwsbrief/vlabel-always-rings-twice-sequel-thriller-bij-de-uitbreng-van-vastgoed-uit-de-vennootschap.htm? ; E. SPRUYT, “Uitonverdeeldheid treding tussen vennootschap en vennoot: Vlabel – ten onrechte – in lijn met FOD Financiën”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 9-11. ; E. SPRUYT, “Vlaamse ruling inzake verkrijging onroerend goed door een vennoot uit een NV: Vlabel blijft volharden in de boosheid”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 12-15. ; E. SPRUYT, “Drie jaar Vlabel: een tussentijds rapport”, *STEP* 2018, 5-14.

DEEL III. Onderscheid vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, personenvennootschap en kapitaalvennootschap

6. De artikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF maken, net zoals hun voorlopers artikelen 129 en 130 W.Reg., een onderscheid naargelang het een onroerend goed betreft dat onttrokken wordt aan een ‘personenvennootschap’ dan wel aan een ‘kapitaalvennootschap’. Voor een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid wordt er geen apart fiscaal regime voorzien.¹⁰

Hoofdstuk 1. Vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid

7. Voor de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, meer bepaald de maatschap, geldt geen uitdrukkelijke wettelijke regeling voor de verkrijging door vennoten¹¹ van onroerende goederen. Er wordt hier gewoon toepassing gemaakt van de algemene regels inzake verdeling zoals voorzien in de artikelen 2.10.1.0.1. t.e.m. 2.10.7.0.3. VCF.¹² In dit geval zullen deze vennootschappen voor de heffing van de registratiebelasting beschouwd worden als gewone onverdeeldeheden. Wanneer het onroerend goed dus toebedeeld wordt aan een van de mede-eigenaars zal de onverdeeldeheid tussen hen ophouden te bestaan. In dit geval zal het verdeelrecht van 2,5 %¹³ geheven worden op de totale waarde van het onttrokken goed. Wanneer er een afstand is van een onverdeeld deel door een van de mede-eigenaars die de onverdeeldeheid niet doet ophouden, wordt er 2,5% geheven op de waarde van de afgestane delen in het goed.¹⁴ De wetgever vond deze regelgeving voldoende.¹⁵ Om in deze gevallen

¹⁰ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 767.

¹¹ In de maatschap, vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap spreekt men nog steeds van ‘vennoten’ onder het WVV. Bij de besloten vennootschap, de coöperatieve vennootschap en de naamloze vennootschap spreekt men sinds de invoering van het WVV over ‘aandeelhouders’. In deze tekst zal voor de leesbaarheid soms de term ‘vennoot’ nog gebruikt worden waar dit vandaag niet langer de correcte term is. Dit zal voor de toepassing onder het huidig recht dus gelezen moeten worden als ‘aandeelhouder’ voor de BV, CV en NV.

¹² Dit is de Vlaamse regelgeving voor het evenredig verdeelrecht dat federaal geregeld wordt in de artikelen 109 t.e.m. 114 W.Reg.

¹³ 2.10.4.0.1. VCF.

¹⁴ P. VAN MELKEBEKE, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 11^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, II, 1675. ; E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit*, in *Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 774-775.

¹⁵ S. VAN CROMBRUGGE, “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 718.

artificiële onverdeeldheden tegen te gaan, wordt toepassing gemaakt van artikel 2.9.1.0.7., eerste lid VCF.¹⁶ Dit wordt ook wel de ‘theorie van de derde verkrijger’ genoemd.¹⁷ Wanneer een persoon bij overeenkomst onverdeelde eigenaar is geworden (dit kan via verkoop, ruil, schenking of inbreng in een vennootschap) en hij later een *ander* onverdeeld deel verkrijgt, dan zal deze latere verkrijging onderhevig zijn aan het verkooprecht¹⁸ en niet aan het verdeelrecht. Hier bestaat enkel een uitzondering op wanneer deze derde, aan wie de toebedeling of afstand gedaan wordt, samen met anderen het geheel van één of meerdere goederen verkregen heeft en er dus op de volledige waarde verkooprecht betaald werd.¹⁹ In dit geval is er namelijk geen sprake van een omzeiling van het verkooprecht.

Hoofdstuk 2. Vennootschap met rechtspersoonlijkheid

8. In verband met vennootschappen met rechtspersoonlijkheid werd er daarentegen wel een bijzondere regelgeving ingevoerd door de wetgever. Dit gebeurde omdat de wetgever een bepaalde belastingontwijkende constructie voor ogen had. Om aan het verkooprecht te ontsnappen zou de eigenaar van een onroerend goed samen met de persoon die wenst eigenaar te worden van dit onroerend goed een vennootschap met rechtspersoonlijkheid kunnen oprichten.²⁰ In de volgende twee gevallen zouden zij dan een ander recht verschuldigd zijn dan het verkooprecht.²¹

Ten eerste zou de algemene vergadering van deze nieuw opgerichte vennootschap kunnen overgaan tot een beslissing tot ontbinding van de vennootschap om dan vervolgens de vennootschap te vereffenen. In dit geval zou bij de uiteindelijke toebedeling van het onroerend goed aan één van hen het verdeelrecht verschuldigd zijn, aangezien de toebedeling de onverdeeldheid tussen deze partijen beëindigt.

¹⁶ Met als federale tegenhanger artikel 113, eerste lid W.Reg.

¹⁷ E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit*, in *Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 765.

¹⁸ In het Vlaamse Gewest bedraagt dit 10%: artikel 2.9.4.1.1. VCF.

¹⁹ S. VAN CROMBRUGGE, “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 718.

²⁰ MvT bij het wetsontwerp brengende wijzigingen in de wetten betreffende de rechten van registratie, van hypotheek van zegel en van successie, *Parl.St.* Kamer 1912-13, nr. 294, 3-4.

²¹ MvT bij het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, van het Wetboek der Successierechten en van het Wetboek der Zegelrechten, *Parl.St.* Senaat 1956-57, nr. 333, 27-28.

Ten tweede zou de persoon die het onroerend goed wenst te verkrijgen ook alle aandelen kunnen kopen van een vennootschap waar een onroerend goed in zit, waarna deze vennootschap eveneens ontbonden wordt. Op de verkoop van deze aandelen is geen registratierecht²² verschuldigd. Na het sluiten van de vereffening zou hij de enige overblijvende vennoot zijn en zo het onroerend goed automatisch verkrijgen ingevolge het feit van de sluiting van de vereffening. In dat geval zou hierop geen registratierecht verschuldigd zijn.²³ Zo een verrichting zou dan neerkomen op de onrechtstreekse overdracht van een onroerend goed.²⁴

Tot slot wou de wetgever ook rekening houden met de economische realiteit. Wanneer het onroerend goed onttrokken wordt aan de vennootschap zullen de aandelen, hetgeen roerende goederen zijn, vervangen worden door onroerende goederen.²⁵ De vervanging van dit roerend recht (deelbewijzen en aandelen) door een of meer onroerende goederen gaf vanuit economisch oogpunt een voldoende belang om een heffing van het verkooprecht in plaats van het verdeelrecht te rechtvaardigen.²⁶ Het lagere tarief van het verdeelrecht (2,5% in Vlaanderen) was namelijk ingevoerd omdat het niet billijk zou zijn om zowel het ontstaan van de onverdeeldheid als het einde hiervan aan dezelfde overgangsbelasting te onderwerpen.²⁷ In het geval dat men echter een onroerend goed verkrijgt uit een vennootschap waarbij de oorsprong van onverdeeldheid, namelijk de overdracht van aandelen, mogelijks niet belast was voor de vennoot kan deze *ratio* voor het lagere verdeeltarief niet spelen.

De *ratio legis* van de invoering van artikelen 129 en 130 W.Reg. was met andere woorden het voorkomen dat personen via de oprichting van een vennootschap onder bezwarende titel eigenaar konden worden van een onroerend goed zonder betaling van het verkooprecht.²⁸ Aangezien, zoals

²² Voor het Vlaamse Gewest: registratiebelasting.

²³ S. VAN CROMBRUGGE, cursus Registratierechten, 2019, 214. ; E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 766.

²⁴ Y. DESMYTTÈRE, “Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten”, *Not.Fisc.M.* 2018, 11.

²⁵ Y. DESMYTTÈRE, “Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten”, *Not.Fisc.M.* 2018, 11. ; E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 766.

²⁶ MvT bij het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, van het Wetboek der Successierechten en van het Wetboek der Zegelrechten, *Parl.St.* Senaat 1956-57, nr. 333, 29.

²⁷ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 762-766.

²⁸ E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 184. ; P. VAN MELKEBEKE, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen

eerder vermeld, de bepalingen in de VCF in principe dezelfde draagwijdte hebben als de oude overeenkomstige federale bepalingen, is deze bedrogvoorkomende *ratio legis* ook in de VCF van toepassing.²⁹

Er werd meteen ook een onderscheid ingevoerd tussen personenvennootschappen en kapitaalvennootschappen.³⁰ Een onderscheid dat werd overgenomen in de VCF maar niet zonder kritiek is.³¹

9. Gemeenschappelijk aan beide vormen van vennootschappen is dat de bijzondere regeling van artikelen 129 en 130 W.Reg. / 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF enkel geldt voor onroerende goederen die in België gelegen zijn en overgaan van het patrimonium van een vennootschap, een binnenlandse of buitenlandse, naar dat van de vennoten.

Wat onder onroerende goederen verstaan wordt, zal beoordeeld moeten worden volgens de criteria van het burgerlijk recht.³² Het gaat over de volgende onroerende goederen: onroerend uit hun aard³³, onroerend door bestemming omdat ze door de eigenaar blijvend aan het erf werden verbonden³⁴, onroerend door het voorwerp waarop ze betrekking hebben in zoverre het vorderingsrechten betreft in verband met actuele verbintenissen tot overdracht van onroerende goederen³⁵ en de afzonderlijke verkrijgingen van grond en opstal in de gevallen

van de vennootschap” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 11^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, II, 1677. ; E. SPRUYT, “Uitonverdeeldheidstreding tussen vennootschap en vennoot: Vlabel – ten onrechte – in lijn met FOD Financiën”, *Nieuwsbrief Registratiebelastingen*, 2015, 10.

²⁹ E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 178.

³⁰ P. VAN MELKEBEKE, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 11^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, II, 1675.

³¹ Zie hiervoor randnummer 87 e.v.

³² J. ESPEEL, “De registratieformaliteit” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, I, 203.

³³ Dit zijn: “*De gronderven en al wat met de grond rechtstreeks of onrechtstreeks, natuurlijk of kunstmatig, organisch of mechanisch, verenigd is, zoals de ondergrond, de beplantingen, de gebouwen, de bouwwerken en al wat tot de uitrusting van gebouwen en bouwwerken behoort en er deel van uitmaakt.*” D. MICHIELS, “Overdrachten onder bezwarende titel van onroerende goederen” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 32.

³⁴ Deze goederen zijn namelijk moeilijk te onderscheiden van de onroerende goederen uit hun aard. D. MICHIELS, “Overdrachten onder bezwarende titel van onroerende goederen” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 52-53.

³⁵ Bijvoorbeeld een vordering tot levering van een onroerend goed waarvan de eigendomsoverdracht nog niet plaatsvond wegens een bijzonder beding van uitgestelde eigendomsoverdracht of wegens de vervangbare aard van de verkochte goederen. Zoals bv. een bepaalde oppervlakte te nemen uit een bepaald lot. D. MICHIELS, “Overdrachten onder bezwarende titel van onroerende goederen” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 55.

bedoeld bij de artikelen 74 en 75 W.Reg³⁶. Onder onroerende goederen verstaat men niet³⁷ een lichamelijk roerend voorwerp, juridisch onroerend door bestemming omdat ze door de eigenaar worden aangewend tot de dienst en exploitatie van onroerende goederen.³⁸

Enkel de ligging van het onroerend goed in België is het relevante aanknopingspunt voor de heffing van de registratiebelasting. De vraag of de zetel van de vennootschap waaruit het onroerend goed onttrokken wordt zich in het buitenland bevindt, is voor beide artikelen van geen belang.³⁹ Dit is ook ongeacht of deze zetel zich op het grondgebied van een lidstaat van de Europese Unie of daarbuiten bevindt.⁴⁰ Een in België gelegen onroerend goed dat onttrokken wordt aan een Nederlandse BV valt dus onder deze regeling.⁴¹ Ook een verkrijging van een in België gelegen onroerend goed uit een Engelse *private company limited by shares* valt onder de toepassing voor personenvennootschappen.⁴² Er zal wel telkens onderzocht moeten worden of de vreemde vennootschap wel degelijk een eigen patrimonium heeft. Het zou namelijk ook kunnen gaan over een gewone onverdeeldheid, hetgeen de artikelen 2.10.1.0.1. VCF en verder betreffende het verdeelrecht toepasselijk maakt. Dit was bijvoorbeeld het geval voor de toebedeling van een onroerend goed aan vennoten van een burgerlijke onroerend goed vennootschap naar Frans recht.⁴³

³⁶ Hoewel deze verrichting vanuit civielrechtelijk standpunt niet gezien wordt als een overeenkomst onder bezwarende titel waarbij eigendom van in België gelegen onroerend goed wordt overgedragen zal dit voor de heffing van de registratierechten gelijkgesteld worden met door artikel 44 W.Reg. geviseerde overeenkomsten. D. MICHIELS, "Overdrachten onder bezwarende titel van onroerende goederen" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 88.

³⁷ Deze zijn uitgesloten ingevolge artikel 21², 2^o W.Reg.

³⁸ P. VAN MELKEBEKE, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 11^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, II, 1678.

³⁹ Dit wordt ook uitdrukkelijk bevestigd in de memorie van toelichting van het decreet dat een aanpassing doorvoert aan de relevante fiscale artikels ingevolge het nieuwe WVV. MvT bij het ontwerp van decreet houdende diverse fiscale bepalingen, *VI.Parl.* 2018-19, nr. 1716/1, 8.

⁴⁰ E. SPRUYT, "De Vlaamse registratiebelasting" in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit*, Reeks Notariële Praktijkstudies, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 777.

⁴¹ Besl. 18 november 1999, nr. E.E./97.591, *Rep.RJ*, R 129/23-01. ; P. VAN MELKEBEKE, "Onttrekking van onroerend goed aan een vennootschap – Artikel 129 W.Reg. van toepassing op een Engelse private company limited by shares", Nieuwsbrief Notariaat 2008, 7.

⁴² Besl. 11 januari 2008, nr. E.E./102.439, *Rep.RJ*, R 129/25-01. ; P. VAN MELKEBEKE, "Onttrekking van onroerend goed aan een vennootschap – Artikel 129 W.Reg. van toepassing op een Engelse private company limited by shares", Nieuwsbrief Notariaat 2008, 7.

⁴³ Besl. 16 september 1992, nr. E.E./93.285, *Rep.RJ*, 129-21-01. ; E. SPRUYT, "De Vlaamse registratiebelasting" in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit*, Reeks Notariële Praktijkstudies, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 778.

Afdeling 1. Personenvennootschap

10. Het toepasselijke artikel 2.9.1.0.4. voor de personenvennootschappen in de VCF luidt als volgt:

Het verkooprecht wordt ook gevestigd op de verkrijging, op welke wijze ook, anders dan bij inbreng in een vennootschap, door een of meer vennoten van onroerende goederen die in België liggen en die voortkomen van een vennootschap onder firma, van een commanditaire vennootschap, van een besloten vennootschap of van een coöperatieve vennootschap.

De verkrijging zal evenwel belast worden volgens haar gemeenrechtelijke aard als het gaat om:

1° onroerende goederen die in de vennootschap zijn ingebracht, als ze verkregen zijn door de persoon die de inbreng gedaan heeft;

2° onroerende goederen die door de vennootschap met betaling van het verkooprecht verkregen zijn, als het vaststaat dat de vennoot die eigenaar van die onroerende goederen wordt, deel uitmaakte van de vennootschap toen laatstgenoemde de goederen verkreeg.

In geval van verkrijging van maatschappelijke onroerende goederen door al de vennoten door een gehele of gedeeltelijke vereffening conform boek 2, titel 8, hoofdstuk 1, afdeling 2, van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen, is, naargelang van het geval, de registratiebelasting die met toepassing van het eerste of het tweede lid is gevestigd, van toepassing op de latere toebedeling van de goederen aan een of meer vennoten.

Ingevolge het Vlaams Decreet van 21 december 2018 houdende diverse fiscale bepalingen⁴⁴ werd dit artikel aangepast aan de invoering van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) met ingang van 1 mei 2019.⁴⁵ Het WVV voorziet onder andere in een reducering van het aantal

⁴⁴ Decr.VI. 21 december 2018 houdende diverse fiscale bepalingen, BS 28/12/2018.

⁴⁵ Art. 3 B.VI.Reg 5 april 2019 houdende de wijziging van het besluit Vlaamse Codex Fiscaliteit van 20 december 2013 betreffende de vergoeding voor gederfde opcentiemen op de onroerende voorheffing en de inwerkingtreding van wijzigingen naar aanleiding van de hervorming van het federale Wetboek van Vennootschappen, BS 7 mei 2019.

vennootschapsvormen⁴⁶ en in een afschaffing van het kapitaalbegrip voor de BV en de CV⁴⁷. Dit heeft uiteraard een impact op wat men verstaat onder ‘een personenvennootschap’ voor dit artikel. Het gaat voortaan om de VOF, de CommV, de BV en de CV. Vooral voor de CV is dit dus een grote wijziging aangezien deze nu ook kan genieten van de uitzonderingsbepalingen die voorzien zijn voor een personenvennootschap.⁴⁸ Voorheen viel deze onder een kapitaalvennootschap en was dergelijke uitzondering nooit mogelijk.⁴⁹

§ 1. Principe: het verkooprecht

11. Voor personenvennootschappen werd er een aparte regeling uitgewerkt voor wat betreft de registratiebelasting. De *ratio legis* voor de invoering van een aparte fiscale regeling voor vennootschappen met rechtspersoonlijkheid werd reeds uiteen gezet.

Het principe is hier, net als bij een kapitaalvennootschap, dat het verkooprecht geheven zal worden op de verkrijging van een onroerend goed uit deze vennootschap door een of meer vennoten⁵⁰, op welke wijze dit ook gebeurt, tenzij het gaat over een inbreng in een vennootschap. Het verkooprecht is dus verschuldigd ongeacht het feit of de verkrijging door de vennoot overdragend (bv. door een verkoop van de vennootschap aan de vennoten) dan wel enkel aanwijzend is (bv. door een verdeling onder de vennoten na ontbinding van de vennootschap).⁵¹

⁴⁶ T. HAUWAERT, “Krachtlijnen, structuur, inwerkingtreding en overgangsrecht” in T. HAUWAERT, W. ROEGIERSEN S. ROELAND (eds.), *Inleiding tot het Wetboek van vennootschappen en verenigingen ter attentie van het notariaat*, Limal, Anthemis, 2019, 13.

⁴⁷ T. HAUWAERT, “Krachtlijnen, structuur, inwerkingtreding en overgangsrecht” in T. HAUWAERT, W. ROEGIERSEN S. ROELAND (eds.), *Inleiding tot het Wetboek van vennootschappen en verenigingen ter attentie van het notariaat*, Limal, Anthemis, 2019, 14.

⁴⁸ Bij gebrek aan een specifieke overgangsbepaling en door het feit dat het Vlaamse decreet in werking is getreden op 1 mei 2019 zullen onttrekkingen uit een CV *vanaf* 1 mei 2019 reeds onder het meer fiscaalvriendelijke regime van de personenvennootschappen kunnen vallen. Dit zou zelfs kunnen wanneer de CV deze uitbreng gedaan zou hebben voor 1 januari 2020 zonder enige opt-in te doen voor deze datum. E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. Verbeke en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 122.

⁴⁹ T. DUMONT, “Aanpassingen van de VCF en het W.Reg. ingevolge het nieuwe WVV”, *Nieuwsbrief Registratierechten* 2019, 2. ; C. BUYSE, “Vlaams Gewest bereidt zich voor op komst nieuw vennootschapsrecht”, *Fiscoloog* 2018, afl. 1589, 6.

⁵⁰ In de maatschap, vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap spreekt men nog steeds van ‘vennoten’ onder het WVV. Bij de besloten vennootschap, de coöperatieve vennootschap en de naamloze vennootschap spreekt men sinds de invoering van het WVV van ‘aandeelhouders’.

⁵¹ P. VAN MELKEBEKE, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 11^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, II, 1685.

12. Zelfs wanneer het zou gaan over een eigendomsverkrijging ‘uit kracht van wet’ zou het verkooprecht verschuldigd zijn. De bewoording van het eerste lid is namelijk zeer ruim en spreekt over ‘de verkrijging op welke wijze ook’. VLABEL lijkt dit alvast te aanvaarden. Zowel in een geval van een verkrijging van een vennoot ingevolge een vervroegde beëindiging van een opstalrecht⁵² als deze ingevolge de vervroegde beëindiging van een erfpachtrecht⁵³ besloot VLABEL tot een toepassing van het principe van de heffing van het verkooprecht, ook al betrof het een verkrijging ‘uit kracht van wet’. VLABEL lijkt te menen dat het verkooprecht geheven kan worden om de eenvoudige reden dat hier een wettelijke basis voor is, namelijk artikel 2.9.1.0.4., eerste lid VCF.

Toch is dit niet zo vanzelfsprekend. Dit is namelijk moeilijk verzoenbaar met het algemene heffingsprincipe inzake de niet-belastbaarheid van verkrijgingen krachtens de wet. Dit is het principe dat stelt dat verkrijgingen krachtens de wet nooit aanleiding kunnen geven tot heffing van enig evenredig registratierecht. Deze regel brengt met zich mee dat indien een akte wordt opgesteld om zuiver en eenvoudig het door de wet teweeggebrachte feit vast te stellen, deze akte hoogstens aanleiding zal geven tot een heffing van het algemeen vast recht van 50 euro.⁵⁴ Het is dan ook de vraag of deze wettelijke bepalingen (artikel 2.9.1.0.4., eerste lid en artikel 2.9.1.0.5. VCF) dit algemene heffingsprincipe kunnen “overrulen”.

Volgens SPRUYT is dit alvast niet het geval in het kader van de natrekking.⁵⁵ Wanneer het echter gaat over een verkrijging van een enige vennoot⁵⁶ door het sluiten van de vereffening of de (vroegere) kapitaalvermindering in natura buiten enige uitzondering van het tweede lid van artikel 2.9.1.0.4. VCF, aanvaardt SPRUYT dat ‘de wetgever heel bewust in een dergelijk geval tot heffing van het verkooprecht heeft willen overgaan en dus doelbewust het algemene heffingsprincipe van verkrijging krachtens de wet opzij heeft willen schuiven’. In dit geval meent SPRUYT dat de artikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF er zijn omdat dergelijke verkrijgingen (in het bijzonder deze n.a.v. de ontbinding van een

⁵² Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16040, d.d. 03/10/2016, gepubliceerd op 10 oktober 2016 ; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17024, d.d. 04/09/2017, gepubliceerd op 5 september 2017.

⁵³ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18056, d.d. 18/02/2019, gepubliceerd op 13 maart 2019.

⁵⁴ E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. Verbeke en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 103.

⁵⁵ E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. Verbeke en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 109-110. Ik citeer: ‘Echter, het komt ons voor dat de door de fiscus ingeroepen wettelijke bepaling, meer bepaald artikel 2.9.1.0.4, eerste lid VCF, het algemene heffingsprincipe inzake de niet belastbaarheid van verkrijgingen krachtens de wet niet kan “overrulen”.’ En ‘Dus, als de vennootschap eenzijdig verzaakt aan haar opstalrecht, dan speelt de natrekking en is er wel degelijk een verkrijging krachtens de wet die niet aan het verkooprecht kan worden onderworpen.’

⁵⁶ Het gaat hier over een EBVBA waardoor volgens SPRUYT de wachtregeling ook meteen de eindregeling is en waardoor artikel 2.9.1.0.4., eerste of tweede lid VCF onmiddellijk toepasbaar is.

vennootschap), verkrijgingen zijn uit kracht van wet en deze bijgevolg – zonder deze bepalingen – aan het evenredige registratierecht zouden ontsnappen.⁵⁷ Ik lees hier dus een verschillende redenering in voor de situatie van ‘natrekking’ en deze van een ‘verkrijging n.a.v. een ontbinding en vereffening van een vennootschap’. Hoewel beide volgens SPRUYT verkrijgingen zijn ‘uit kracht van wet’ aanvaardt hij voor het eerste geval geen toepassing van het verkooprecht uit het eerste lid van artikel 2.9.1.0.4. VCF en voor het tweede geval wel.

Ik concludeer dat de toepassing van het verkooprecht op verkrijgingen ‘uit kracht van wet’ op basis van de ruime formulering van de tekst (*‘de verkrijging op welke wijze ook’*) niet vanzelfsprekend is en aldus vatbaar is voor discussie.

De toepassing van het principe van ‘de heffing van het verkooprecht’ uit het eerste lid van artikel 2.9.1.0.4. VCF moet voor de personenvennootschap echter genuanceerd worden omdat er hier een wachtregeling mogelijk is en er uitzonderingen op dit principe bestaan.⁵⁸

§ 2. Wachtregeling

13. Het principe van de heffing van het verkooprecht is in de personenvennootschappen niet absoluut. Een eerste afwijking die hierop gemaakt wordt, is de ‘wachtregeling’ die we terugvinden in artikel 2.9.1.0.4., derde lid VCF. In bepaalde situaties wordt er ‘gewacht’ om het evenredig registratierecht te heffen tot de latere toebedeling aan één of meer vennoten. Bij de toepassing van de wachtregeling wordt de heffing beperkt tot het federaal algemeen vast recht van 50 euro.⁵⁹ In de situaties waar de wachtregeling wordt toegepast, is het namelijk nog niet zeker aan welke vennoot het onroerend goed uiteindelijk toebedeeld zal worden en of dit iemand is die zich in een uitzonderingsgeval van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid bevindt. Tot men dit weet, wacht men met de heffing.⁶⁰

⁵⁷ E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. VERBEKE en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 131, voetnoot 109.

⁵⁸ S. VAN CROMBRUGGE, “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 723.

⁵⁹ E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 775.

⁶⁰ MvT bij het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, van het Wetboek der Successierechten en van het Wetboek der Zegelrechten, *Parl.St.* Senaat 1956-57, nr. 333, 30.

14. De wachtregeling past men toe wanneer er een verkrijging is van het onroerend goed door alle vennoten samen. Een eerste situatie waar dit voorkomt is het geval van een vereffening. Een tweede geval van afgifte aan alle vennoten samen is deze van de kapitaalvermindering in natura⁶¹ tijdens de duur van de vennootschap. In beide situaties zal elke vennoot namelijk onverdeelde eigenaar worden van dit goed in verhouding tot zijn aandelenbezit in de vennootschap.

15. Voor de wachtregeling is het vereist dat het gaat over een *zuivere* en *eenvoudige* afgifte. Dit betekent dat deze afgifte moet gebeuren aan alle vennoten naar verhouding van hun rechten/aandelen in de vennootschap. Gebeurt er daarentegen een toebedeling die niet in verhouding is tot het aandelenbezit van de vennoten, namelijk een asymmetrische of selectieve toebedeling⁶², dan geldt de wachtregeling niet en zal onmiddellijk het verkooprecht of, in de uitzonderingsgevallen van het tweede lid, het recht ingevolge de gemeenrechtelijke aard geheven worden op de bijkomend verworven delen.⁶³

In twee voorafgaande beslissingen meldt VLABEL dat deze afgifte moet gebeuren *zonder een tegenprestatie* vanwege de vennoten opdat de wachtregeling kan spelen. Volgens VLABEL brengt dit met zich mee dat er niet ter gelegenheid van of kort na de uitbreng van het onroerend goed een geldsom ingebracht of betaald mag worden aan de vennootschap.⁶⁴ Ook zal een kapitaalverhoging in geld⁶⁵, gevolgd door de afgifte aan de vennoten van een onroerend goed in het kader van een vereffening van een vennootschap gelijkgesteld worden met een overdracht onder bezwarende titel van een onroerend goed.⁶⁶ In dit geval is er dus volgens VLABEL sprake van een tegenprestatie vanwege de vennoten en zal de wachtregeling niet kunnen spelen. Men zal dan meteen nagaan of de vennoten zich in een uitzonderingsgeval van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid VCF bevinden.⁶⁷

⁶¹ Thans is er in de personenvennootschappen geen sprake meer van een kapitaalvermindering in natura maar wel van een terugbetaling van inbreng.

⁶² Ik spreek hier van een toebedeling aangezien er geen sprake is van een afgifte aan alle vennoten en men dus buiten de wachtregeling valt.

⁶³ M. DE MUNTER, "Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Fiscaalrechtelijke aspecten" in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 119. ; Besl. 18 januari 1966, nr. E.E./79.332, *Rep.RJ* R 129/06-02. ; E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 797.

⁶⁴ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18048, d.d. 26/11/2018, gepubliceerd op 11 december 2018.

⁶⁵ Thans een nieuwe inbreng aangezien een personenvennootschap geen kapitaal meer heeft.

⁶⁶ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18049, d.d. 26/11/2018, gepubliceerd op 12 december 2018.

⁶⁷ Hier kan de bedenking gemaakt worden of VLABEL in deze gevallen niet gehouden is om fiscaal misbruik vanwege de verkrijgers aan te tonen? Zou zij m.a.w. niet moeten aantonen dat het inbrengen van een geldsom in een vennootschap louter verricht werd met het doel om deze uitbreng in natura uit te lokken en men hier geen andere niet-fiscale motieven voor ogen had? De federale Administratie vermeldde in zijn beslissing van

1. Aandelen in BE/VG verhouding

16. De afgifte aan de vennoten moet dus gebeuren naar verhouding van hun aandelen in de vennootschap. Wanneer de vennoten deze aandelen in volle eigendom aanhouden, is het duidelijk dat de afgifte van het onroerend goed neerkomt op een *pro rata* afgifte van de respectieve rechten in de vennootschap. De vraag kan echter ook gesteld worden hoe deze berekening moet gebeuren indien de vennoten de aandelen in een blote eigendom/vruchtgebruik verhouding aanhielden. VLABEL aanvaardt in een standpunt dat de wachtregeling ook van toepassing zal zijn, en er dus sprake is van een zuivere en eenvoudige afgifte, wanneer het onroerend goed toekomt aan de vruchtgebruikers én de blote eigenaars in verhouding tot hun respectieve rechten in de vennootschap of wanneer het onroerend goed enkel toekomt aan de blote eigenaars in verhouding tot hun rechten in de eigendom in de vennootschap.⁶⁸

17. Dit standpunt hangt samen met de vraag of het liquidatiesaldo (hetgeen een onroerend goed kan bevatten) na de ontbinding en vereffening van een vennootschap toekomt aan de vruchtgebruiker-aandeelhouder of de blote eigenaar-aandeelhouder. In de rechtsleer is er geen eensgezindheid over de vraag of het onroerend goed in dergelijk geval enkel zal toekomen aan de aandeelhouders in blote eigendom dan wel of alle aandeelhouders hun rechten in vruchtgebruik-blote eigendom gewoon verderzetten op het verkregen onroerend goed.⁶⁹ In het vennootschapsrecht wordt namelijk niet uitdrukkelijk geregeld hoe de verdeling van het liquidatiesaldo zal moeten gebeuren wanneer de aandelen met vruchtgebruik bezwaard zijn.

DE MAREZ meent dat in het geval van een kapitaalvermindering of vereffening het kapitaal aan de blote eigenaar zal toebehoren en de vruchtgebruiker hierop zijn recht van vruchtgebruik zal kunnen uitoefenen. Deze regel zou ook van toepassing zijn op een eventuele liquidatiebonus.⁷⁰ Deze auteur

1966 (Besl. 18 januari 1966, nr. E.E./79.332, *Rep.RJ* R 129/06-02) enkel de vereisten van een afgifte aan alle vennoten naar verhouding van hun aandelen in de vennootschap.

⁶⁸ VLABEL-Standpunt nr. 18016 d.d. 14/05/2018, gepubliceerd op 5 juni 2018. ; A. GHYSENS, “Kroniek van de Vlaamse registratielasting 2017-2018”, *T.Not.* 2018, 645-646.

⁶⁹ A. GHYSENS, “Kroniek van de Vlaamse registratielasting 2017-2018”, *T.Not.* 2018, 646. ; A. DAUWE, “De invloed van beperkte eigendomsrechten op het vennootschapsleven”, *DAOR* 2009, 111. ; A. VERBEKE, “Creatief met vruchtgebruik”, *T.Not.* 1999, 573 en 576.

⁷⁰ D. DE MAREZ, “Het gemeen recht met betrekking tot het vruchtgebruik op aandelen” in A. VERBEKE, H. DERYCKE en D. VAN GERVEN (eds.), *Vermogensplanning met effect bij leven – Rechtspersoon*, Brussel, Larcier, 2004, 18.

raadt echter ook aan, wegens de grote onzekerheid die voortvloeit uit de toepassing van het gemeen recht op het vruchtgebruik op aandelen, om dit vruchtgebruik op aandelen statutair te regelen.⁷¹

VERBEKE meldt dat bij een uitkering uit het liquidatiesaldo de vereffenaar de gelden zal uitbetalen op een gezamenlijke rekening van de blote eigenaar en de vruchtgebruiker, waarbij deze gelden dan kunnen gekapitaliseerd en uitbetaald worden zoals bij een verkoop.⁷² De auteur bespreekt hier echter enkel de situatie van gelden en niet van een onroerend goed. In het geval dat dit onroerend goed wordt uitgebracht, en dus niet verkocht, kan de vraag gesteld worden hoe de verhouding van de rechten op dit onroerend goed is.⁷³

Eventueel zou hier het principe van zaakvervangende uitwerking kunnen hebben. Mocht zaakvervangende namelijk aanvaard worden dan zou, in geval van ontbinding van een vennootschap waarvan de aandelen bezwaard zijn met vruchtgebruik, het vruchtgebruik gewoon voortduren op het onroerend goed dat aan de vennootschap wordt onttrokken.⁷⁴ In het geval van de uitbreng van een onroerend goed ingevolge vereffening zou zaakvervangende volgens SPRUYT inderdaad aanvaard kunnen worden. De oorspronkelijke zaak gaat hier teniet, zijnde de aandelen die juridisch teniet gaan wegens het verliezen van de rechtspersoonlijkheid door de vennootschap, en een deel in het liquidatievermogen komt in de plaats. Hoewel er dus geen bezwaar is om zaakvervangende toe te passen, is de auteur terughoudend over de vraag of de zaakvervangende automatisch toepassing zal hebben. Een akkoord tussen de vennoten omtrent de toepassing van de zaakvervangende bij de ontbinding van de vennootschap is dan ook aangewezen.⁷⁵

18. Met de komst van het WVV werd m.b.t. de BV artikel 5:22 WVV ingevoerd dat luidt als volgt: *“In afwijking van de artikelen 5:20 en 5:21, en tenzij de statuten, een testament of een overeenkomst anders bepalen, oefent de vruchtgebruiker van effecten, alle aan die effecten verbonden rechten uit.”* Ook voor de CV werd een gelijkaardig artikel 6:22 WVV ingevoerd.⁷⁶ Men wou hiermee tegemoet

⁷¹ D. DE MAREZ, “Een statutaire regeling van het vruchtgebruik op aandelen” in A. VERBEKE, H. DERYCKE en D. VAN GERVEN (eds.), *Vermogensplanning met effect bij leven – Rechtspersoon*, Brussel, Larcier, 2004, 30-31.

⁷² A. VERBEKE, “Creatief met vruchtgebruik”, *T.Not.* 1999, 576.

⁷³ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 898.

⁷⁴ E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. Verbeke en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 139.

⁷⁵ E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. Verbeke en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 141.

⁷⁶ Idem voor de NV (artikel 7:26 WVV). Maar aangezien dit geen personenvennootschap is, is de wachregeling hier nooit van toepassing.

komen aan de controverse die bestond in de rechtsleer en rechtspraak in verband met de stemrechten bij aandelen die opgesplitst zijn in blote eigendom en vruchtgebruik.⁷⁷ De wetgever heeft hier dus duidelijk in het voordeel van de vruchtgebruiker beslist. Hieruit zou een argument afgeleid kunnen worden om, wanneer hier niet anders over beslist werd, het liquidatiesaldo ook te laten toekomen aan de vruchtgebruiker. Toch wordt de toebedeling van het liquidatiesaldo in geval van een opdeling in vruchtgebruik en blote eigendom van aandelen ook nu niet uitdrukkelijk bepaald in de wet. Ook blijft het onduidelijk of het onroerend goed geheel bezwaard wordt met vruchtgebruik, dan wel of de vruchtgebruiker een aandeel in volle eigendom zal bekomen naar verhouding van zijn aandelen in vruchtgebruik. De discussie hoe de toebedeling na ontbinding en vereffening zal gebeuren, blijft dus voortbestaan.

19. Het nieuwe artikel 5:22 WVV maakt wel duidelijk dat dit een regeling is van suppletief recht. Het blijft dus belangrijk om zelf een clause te voorzien in de statuten, wanneer dit gewenst is. Wanneer dus bijvoorbeeld in de statuten zou ingeschreven worden dat de rechten zowel aan de vruchtgebruiker als aan de blote eigenaar toekomen, dan kan dit. Met betrekking tot een onroerend goed zou de vruchtgebruik-blote eigendom van dit goed opgesplitst kunnen worden tussen hen, naar verhouding van hun huidige vruchtgebruik-blote eigendom verhouding van de aandelen. Het zou ook kunnen om zowel aan de vruchtgebruiker als aan de blote eigenaar een deel in volle eigendom toe te kennen, elk naar verhouding van hun rechten. Tot slot kan men ook voorzien dat het vruchtgebruik komt te vervallen bij de vereffening-verdeling en de rechten toekomen aan de blote eigenaars, naar verhouding van hun aandelen. Dit alles zou dus volgens VLABEL ook fiscaal aanvaard worden als een afgifte “naar verhouding van hun participatie in de vennootschap”. In deze gevallen zal dus de wachtregeling van toepassing zijn. Er dient wel benadrukt te worden dat VLABEL hier enkel een uitspraak doet over de wachtregeling en dus niet over de heffing bij een latere toebedeling tussen de vruchtgebruiker en blote eigenaar.⁷⁸ Bij deze latere toebedeling zal voor elk van de verkrijgers onderzocht moeten worden of zij onder een uitzonderingsregel kunnen vallen.

⁷⁷ MvT bij het wetsontwerp van 4 juni 2018 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, 136.

⁷⁸ E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. VERBEKE en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 144.

2. Verrijking door de enige venoot

20. Het derde lid van artikel 2.9.1.0.4. voorziet in een verrijking door “al” de vennoten. Wat moet er dan gebeuren in het geval dat er slechts één venoot is? Er kan hier gedacht worden aan het geval van een EBVBA onder het vroegere vennootschapsrecht. Onder het huidige recht werd de principiële meerhoofdigheid afgeschaft waardoor de regeling voor een EBVBA overbodig is en men zal moeten terugrijpen naar de vorm van een BV.⁷⁹

21. In een Voorafgaande beslissing van 22 februari 2016⁸⁰ kwam VLABEL tot het besluit dat het Vlaams verdelrecht van 2,5% van toepassing was wanneer de enige aandeelhouder van een EBVBA een onroerend goed verkrijgt. In een andere Voorafgaande beslissing van 25 juli 2016⁸¹ kwam VLABEL dan weer tot de conclusie dat er geen Vlaamse registratiebelasting verschuldigd was en dat *in casu* dus het federaal algemeen vast recht geheven moest worden. Het onderscheid in beide gevallen was dat in de eerste beslissing de enige aandeelhouder ook een mede-eigenaar was terwijl dit in het tweede geval niet zo was.

In de Voorafgaande beslissing van 25 juli 2016 was er in BVBA X een inbreng gedaan van een onroerend goed (goed 2) door de ouders van partij Y, die toen nog aandeelhouder waren. Verder waren er ook twee goederen aangekocht door de vennootschap met betaling van het verkooprecht (goed 1 en 3). Y heeft uiteindelijk alle aandelen in handen en er wordt overgegaan tot vereffening van de BVBA. Volgens VLABEL is de wachtregeling van het derde lid van toepassing aangezien het gaat over een vereffening. Voor de toebedeling aan deze enige venoot zal men dan kijken of hij onder een uitzondering valt van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid, 1° of 2° VCF. *In casu* was voor de goederen 1 en 3 de tweede uitzondering inderdaad van toepassing. Voor deze goederen was de verrijking ingevolge de vereffening noch een verdeling noch een verkoop vermits de enige venoot *niet in onverdeeldheid* was met de vennootschap. Voor goed 2 was er geen uitzonderingsregel van toepassing en werd het verkooprecht geheven, hetgeen het principe is.

⁷⁹ Artikel 1:1 WVV ; P. ERNST, “Het nieuwe vennootschapslandschap” in *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, Inleidende beschouwingen bij het nieuwe Wetboek Vennootschappen*, Mechelen, Kluwer, 2018, 11.

⁸⁰ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16031 d.d. 25/07/2016, gepubliceerd op 13 september 2016.

⁸¹ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16003 d.d. 22/02/2016, gepubliceerd op 24 februari 2016.

In de Voorafgaande beslissing van 22 februari 2016 was mevrouw A door vererving juridisch eigenaar geworden van 1% van het onroerend goed. De vennootschap had 99% van het onroerend goed. Daarnaast had mevrouw A alle aandelen verworven ingevolge vererving en ook één aandeel ingevolge aankoop. Zij besluit daarna de BVBA te ontbinden. Opnieuw zegt VLABEL dat artikel 2.9.1.0.4., derde lid VCF speelt aangezien het gaat over een vereffeningssituatie. Ook hier viel mevrouw A onder de tweede uitzondering. Vervolgens werd er opnieuw gekeken naar de gemeenrechtelijke aard van de verkrijging. VLABEL beslist hier dat het gaat over een verdeling aangezien mevrouw A in onverdeeldheid was met de vennootschap. VLABEL laat de verdeling hier dus primeren op het feit van de vereffening.⁸²

Meteen kwam er kritiek op deze denkwijze van VLABEL. Volgens DE MUNTER zou het feit dat de enige vennoot al dan niet een mede-eigenaar is geen verschil mogen maken. In beide gevallen zou volgens hem enkel het algemeen vast recht verschuldigd zijn. De overdracht van het onroerend goed vloeit in beide gevallen namelijk voort uit de ontbinding en vereffening van de vennootschap. Dit is een rechtsfeit en op feiten is geen registratiebelasting verschuldigd aangezien zij geen overdragend of aanwijzend karakter hebben.⁸³

22. In het Standpunt van 25 juli 2018⁸⁴ is VLABEL teruggekomen op bovenstaande redenering. Hier wordt nu uitdrukkelijk gesteld dat, wanneer men onder de uitzonderingen van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid VCF valt, de verkrijging ingevolge vereffening niet voortvloeit uit een overeenkomst tussen de vennoot en vennootschap en er dus geen Vlaamse registratiebelasting verschuldigd is. Hierbij speelt het ook geen rol of de vennoot al dan niet in onverdeeldheid was met de vennootschap m.b.t. het betrokken onroerend goed.⁸⁵

⁸² Zie in dezelfde zin ook Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18003 d.d. 19/02/2018, gepubliceerd op 23 februari 2018. ; Y. DESMYTTÈRE, “Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten”, *Not.Fisc.M.* 2018, 12.

⁸³ M. DE MUNTER, “Toebedeling vastgoed bij liquidatie (E)BVBA: wanneer verdeelrecht?”, *Fiscoloog* 2016, 7. ; DE MUNTER maakt hier volgens mij nog een andere redenering. Hij stelt dat de wachtregeling van toepassing is ingevolge sluiting van de vereffening. Op deze wachtregeling wordt geen evenredige registratiebelasting geheven omdat hier geen contractuele grondslag bestaat voor deze overdracht, wel een feit. De heffing wordt dan uitgesteld tot het moment van de latere toebedeling aan een of meer vennoten. *So far so good*. Bij een EBVBA zou deze latere stap echter ontbreken, aangezien er slechts één vennoot is, zodat enkel het algemeen vast recht verschuldigd blijft. Als we deze redenering zouden volgen, ligt de reden van de heffing van het algemeen vast recht in het feit dat de wachtregeling toegepast wordt en er een gebrek is aan een mogelijkheid tot latere toebedeling.

⁸⁴ VLABEL-standpunt nr. 18052 d.d. 25/07/2018, gepubliceerd op 5 september 2018.

⁸⁵ A. GHYSENS, “Kroniek van de Vlaamse registratiebelasting 2018-2019”, *T.Not.* 2019, 741.

Verder wordt er uitdrukkelijk vermeld door VLABEL dat de wachtregeling uit het derde lid bij een EBVBA geen toepassing kan vinden. Er is hier namelijk geen situatie waarbij het onroerend goed wordt afgegeven aan *alle* vennoten *samen* waarbij zij dan *later* kunnen overgaan tot een effectieve toebedeling van het onroerend goed.⁸⁶ Wanneer er dus een vereffening of kapitaalvermindering in natura⁸⁷ plaatsvindt in een persoonsvennootschap met één vennoot, zal er enkel nog gekeken worden of er een uitzondering van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid VCF van toepassing is. Als dit het geval is, wordt er belast naar de gemeenrechtelijke aard van de verkrijging.⁸⁸ Bij dergelijke afgifte is er volgens VLABEL geen sprake van een overeenkomst tussen vennoot en vennootschap en is er dus geen Vlaamse registratiebelasting van toepassing. Enkel het federaal algemeen vast recht zal dus nog verschuldigd zijn.

23. Wat dan te denken van een Voorafgaande beslissing daterend van 1 oktober 2018⁸⁹? *In casu* besliste VLABEL dat het algemeen vast recht van toepassing was op een ontbinding en vereffening van een BVBA met als enige vennoot de aanvrager. De verkrijging wordt belast volgens haar gemeenrechtelijke aard aangezien zij onder een uitzonderingsgeval valt. Vermits de verkrijging door de enige vennoot ingevolge de vereffening noch een verkoop, noch een verdeling is, is er geen Vlaamse registratiebelasting verschuldigd. *In casu* was de aanvrager een erfopvolger van een overleden vennoot. Deze nieuwe vennoot-erfopvolger wordt dus eveneens beschouwd als historisch vennoot.⁹⁰ VLABEL laat echter niet na om ook uitdrukkelijk te vermelden dat de enige vennoot niet in onverdeeldheid was met de vennootschap. Aangezien deze beslissing dateert van na haar Standpunt van 25 juli 2018 mogen we hopen dat deze vermelding louter ter verduidelijking is en dat de uitkomst niet anders zou zijn mocht de enige vennoot wel in onverdeeldheid geweest zijn met de vennootschap.

⁸⁶ Onder de voorafgaande beslissingen nr. 16031 en 16003 kon er getwijfeld worden over een eventuele toepassing van de wachtregeling: VLABEL verwees hier telkens naar artikel 2.9.1.0.4, derde lid VCF om dan meteen over te gaan tot een onderzoek naar eventuele uitzonderingen. Waarschijnlijk bedoelde zij dat er inderdaad sprake was van een eenvoudige afgifte aan de vennoot in de zin van het derde lid maar het derde lid niet van toepassing kon zijn omdat er geen meerdere vennoten waren. In die zin gebeurt er dan onmiddellijk een toebedeling en moet er een onderzoek gevoerd worden naar eventuele toepasselijke uitzonderingen. Een uitdrukkelijke melding dat de wachtregeling niet kan plaatsvinden bij een EBVBA zorgt alvast voor een verduidelijking.

⁸⁷ Thans een terugbetaling van inbreng in een personenvennootschap.

⁸⁸ Wanneer het echter gaat om een enige niet-historische vennoot, zal meteen het verkooprecht verschuldigd zijn. Op die manier wordt de enige niet-historische vennoot fiscaal benadeeld ten opzichte van bijvoorbeeld twee niet-historische vennoten. Die laatsten kunnen immers beslissen om in onverdeeldheid te blijven waardoor het onroerend goed niet toebedeeld wordt en het verkooprecht niet verschuldigd wordt. P. SALENS, "Uitbreng onroerend goed: Vlabel schept duidelijkheid", *Fisc.Act.* 2020, 3.

⁸⁹ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18042, d.d. 01/10/2018, gepubliceerd op 3 oktober 2018.

⁹⁰ A. GHYSENS, "Kroniek van de Vlaamse registratiebelasting 2018-2019", *T.Not.* 2019, 746.

24. De afgifte aan alle vennoten van een onroerend goed waardoor de wachtregeling wordt toegepast kan zowel voorkomen naar aanleiding van de ontbinding en vereffening van de vennootschap als tijdens de duur van de vennootschap, via een kapitaalvermindering (thans terugbetaling van inbreng) of dividenduitkering in natura. Deze situaties worden hierna verder besproken.

3. Verkrijging door alle vennoten samen ingevolge vereffening

25. Artikel 2.9.1.0.4., derde lid VCF verwijst naar “*de gehele of gedeeltelijke vereffening conform boek 2, titel 8, hoofdstuk 1, afdeling 2 van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen*”. Dat de wachtregeling dus van toepassing is in geval van ontbinding en vereffening van de vennootschap is duidelijk. Ik ga voor de verdere uitleg uit van een situatie van vrijwillige ontbinding. Tot deze ontbinding van de vennootschap wordt besloten bij besluit van de algemene vergadering.⁹¹ Dit besluit vereist een statutenwijziging en zal aldus bij notariële akte moeten gebeuren.⁹² Deze beslissing tot ontbinding heeft niet tot gevolg dat de vennootschap haar rechtspersoonlijkheid verliest. Deze blijft namelijk voortbestaan na het nemen van de ontbindingsbeslissing en de ontbonden vennootschap blijft eigenaar van haar vermogen, waaronder bijvoorbeeld een onroerend goed.⁹³ Het is maar bij de sluiting van de vereffening dat de rechtspersoon ophoudt te bestaan en dat er een eigendomsoverdracht naar de vennoten zal plaatsvinden.⁹⁴ De vennoten of aandeelhouders worden door de sluiting van de vereffening van rechtswege onverdeelde eigenaars, elk voor hun deel, van alle actieve vermogensbestanddelen van de vennootschap.⁹⁵

In principe moet een sluiting van de vereffening niet notarieel verleden worden. Wanneer er echter sprake is van een afgifte van een onroerend goed zal men in de praktijk wel een notariële akte opmaken om de eigendomsoverdracht tegenwerpelijk te maken aan derden via overschrijving op het kantoor Rechtszekerheid.⁹⁶ De wettelijke overgang van goederen valt normaal niet onder het toepassingsgebied van artikel 1 Hyp.W., maar toch zal in de praktijk deze overdracht van onroerend goed bij voorkeur in een notariële akte vastgesteld worden om vervolgens overgeschreven te worden

⁹¹ Artikel 2:70 en 2:71 WVV.

⁹² Artikel 5:157, derde lid j° artikel 2:5, §4, eerste lid WVV.

⁹³ Artikel 2:76, eerste lid WVV.

⁹⁴ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 784.

⁹⁵ Artikel 2:104, §1, eerste lid WVV.

⁹⁶ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 784.

op het kantoor Rechtszekerheid.⁹⁷ Aangezien elke vennoot noodzakelijkerwijs een stuk in de activa van de vennootschap zal krijgen naar verhouding van zijn aandeel, is hier aan de voorwaarden van de wachtregeling voldaan.

26. Aangezien artikel 2.9.1.0.4., derde VCF naar de gehele afdeling 2 uit het WVV verwijst, is het duidelijk dat ook de eendagsprocedure van artikel 2:80 WVV, waarbij de ontbinding en vereffening in één akte gebeuren en er geen aanstelling van een vereffenaar plaatsvindt, onder de wachtregeling valt. Ook hier zullen de vennoten tegelijk in onverdeeldheid en naar verhouding van hun aandelenbezit het vennootschapsactief verkrijgen.⁹⁸

27. Verder is het ook mogelijk dat er niet gewacht wordt tot de sluiting van de vereffening om welbepaalde goederen af te geven aan de vennoten in verhouding tot hun aandelenbezit. Dit is een voorschot op het liquidatiesaldo tijdens het vereffeningproces. Artikel 2:97 WVV neemt artikel 190 W.Venn. over.⁹⁹ Onder dit oud artikel was de rechtspraak van mening dat de vereffenaar na betaling van de schulden of consignatie van de nodige gelden om de schuldeisers te voldoen, tussentijdse betalingen of toebedelingen kan doen aan de vennoten voor de afsluiting van de vereffening.¹⁰⁰ De vereffenaar handelt hier wel onder zijn verantwoordelijkheid. Mocht later blijken dat hij hiermee een fout heeft begaan in de uitvoering van zijn opdracht, kan hij aansprakelijk gesteld worden.¹⁰¹

⁹⁷ Om de hierna besproken discussie omtrent de verkrijging van een onroerend goed als gevolg van een wettelijk mechanisme of van een overeenkomst onder bezwarende titel te vermijden, zal de voorzichtige notaris dus overgaan tot een vaststelling van de sluiting van de vereffening met afgifte van een onroerend goed in een notariële akte. ; E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. VERBEKE en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 126, voetnoot nr. 93. ; J. LAMBRECHTS, *De vereffening van de BVBA en de NV*, Mechelen, Kluwer, 2012, 233.

⁹⁸ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 787 en 804.

⁹⁹ De memorie van toelichting bepaalt in dit verband: “*Er wordt niet geraakt aan de mogelijkheid om deficitaire vereffeningen op minnelijke basis af te wikkelen, binnen de klijlijnen getrokken door de rechtspraak en de rechtsleer op basis van de bestaande wetbepalingen.*” Verder wordt er ook bepaald: “[...] *is de verdeling van een batig vereffeningssaldo onder de vennoten of aandeelhouders overeenkomstig de bepalingen van de statuten een operatie die door laatstgenoemden zelf wordt goedgekeurd. Het komt hen toe zelf toe te zien op de vrijwaring van hun rechten*”. MvT bij het wetsontwerp van 4 juni 2018 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St. Kamer 2017-18*, nr. 54-3119/001, 85 en 93.

¹⁰⁰ S. ROELAND, “Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Vennootschapsrechtelijke aspecten” in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 155.

¹⁰¹ Artikel 2:106 WVV.

28. De vraag kan gesteld worden wat de aard van de verkrijging is bij het afsluiten van de vereffening en de aard van de verkrijging vóór het afsluiten van de vereffening. Dit is een vraag waarover veel discussie bestaat.

Aard van de verkrijging bij de sluiting van de vereffening?

29. Volgens de ene strekking is de verkrijging door alle vennoten gezamenlijk van het maatschappelijk bezit van de vennootschap, wanneer deze laatste verdwijnt als rechtspersoon, een gevolg van een *wettelijk mechanisme* waarbij de vennoten in de plaats gesteld worden van de verdwenen vennootschap.¹⁰² Er wordt voor deze strekking terugverwezen naar een arrest van het Hof van Cassatie.¹⁰³ Het Hof heeft hier beslist dat de activa die nog in natura aanwezig zijn bij het sluiten van de vereffening overgaan in het vermogen van de vennoten *ten gevolge van* de sluiting van de vereffening. Er zou dankzij deze overgang van rechtswege geen translatieve overeenkomst gesloten moeten worden tussen de vereffenaar en de vennoten.¹⁰⁴

HEENEN schrijft dat dit arrest van het Hof van Cassatie het automatische karakter van de eigendomsovergang op het moment van het sluiten van de vereffening perfect in het licht stelt. De overgang vloeit dus niet voort uit een overeenkomst maar uit een wettelijk mechanisme. De eigendom zal van rechtswege overgaan in onverdeeldheid naar het privévermogen van de vennoten uit hoofde van hun hoedanigheid als vennoot.¹⁰⁵

Ook VLABEL¹⁰⁶ bevestigt dat deze verkrijging noch overdragend, noch aanwijzend is omdat het gaat over een verkrijging door een wettelijk mechanisme.

Tot slot redeneert SPRUYT dat de wetgever eveneens bevestigt dat het hier gaat om een verkrijging door een wettelijk mechanisme omdat zij net daarom voorzien heeft dat tijdens de wachtrekening

¹⁰² E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 800-801.

¹⁰³ Cass. 2 december 1952, *RCJB* 1953, 290. Het Hof bepaalde hier: “Que ce n’est donc qu’à cette date (zijnde de dag dat de vereffening van de vennootschap een einde had genomen) que les biens composant l’actif net de la société sont entrés dans le patrimoine des défendeurs en raison de la clôture de la liquidation.”

¹⁰⁴ J. LAMBRECHTS, *De vereffening van de BVBA en de NV*, Mechelen, Kluwer, 2012, 233.

¹⁰⁵ J. HEENEN, “Nature des droits de l’associé sur l’actif d’une société commerciale avant et après la dissolution. – Persistance de la personnalité morale après la dissolution.” (noot onder Cass. 2 december 1952), *RCJB* 1953, 297.

¹⁰⁶ Zie hiervoor o.a. het reeds besproken VLABEL-standpunt 18052 en de Voorafgaande beslissing 18042.

ingevolge deze afgifte de fictie van artikel 2.9.1.0.4, eerste lid VCF (het verkooprecht) niet kan spelen. Registratiebelasting wordt namelijk in essentie geheven op rechtshandelingen. Dit zijn handelingen die per definitie steeds een wilsuiking of wilsovereenstemming vereisen van de betrokken partijen. Overdrachten die alleen ontstaan uit de wet vallen dan ook principieel buiten het toepassingsgebied van de registratiebelasting. De wetgever wou op deze verkrijging dan ook geen registratiebelasting heffen aangezien zij meent te maken te hebben met een feit en geen overeenkomst.¹⁰⁷

30. ROELAND verdedigt dan weer de stelling dat het bij een verkrijging van het onroerend goed in het kader van de vereffening gaat over een overdragende rechtshandeling.¹⁰⁸ Volgens hem is de verdeling van het liquidatiesaldo de vertaling van een schuldvordering die de vennoten hebben ten opzichte van de vennootschap. Deze schuldvordering zou haar oorsprong vinden in de inbreng in de vennootschap en het risico dat de vennoten daarbij genomen hebben. De uitkering van hun aandeel in het vennootschapsvermogen zal namelijk ten koste gaan van hun aandelen in de vennootschap, die tot dan deel uitmaakten van hun vermogen. Verder wijst deze auteur ook op het feit dat een verkrijging *tijdens* de vereffening, als voorschot op het liquidatiesaldo, wél gezien wordt als een overdracht onder bezwarende titel. Aangezien volgens hem geen onderscheid gemaakt kan worden tussen beide zal de overhandiging van het liquidatiesaldo aan de vennoten, ongeacht of zij gebeurt tijdens of na de vereffening, een overgang onder levenden en onder bezwarende titel uitmaken.

31. Ook VAN CROMBRUGGE is van mening dat de verkrijging om reden van de sluiting van vereffening een overdracht is ingevolge een overeenkomst onder bezwarende titel en dus geen ‘automatische verkrijging’. Deze verkrijging is namelijk de uiteindelijke uitvoering van de vennootschap. Aan deze vennootschap ligt een overeenkomst onder bezwarende titel ten grondslag: de oprichtingsovereenkomst. Net als ROELAND wijst hij erop dat de vennoten enkele rechten verkrijgen ingevolge hun inbreng in de vennootschap. Deze rechten omvatten onder andere stemrechten, winstrechten, maar ook een recht op een deel van het netto-actief bij de ontbinding.¹⁰⁹ Deze auteur wijst er echter wel op dat in het kader van de wachtregeling de kwalificatie als een overdracht ingevolge een ‘wettelijk mechanisme’ of een ‘overeenkomst onder bezwarende titel’ fiscaal irrelevant

¹⁰⁷ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 801-802.

¹⁰⁸ S. ROELAND, “Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Vennootschapsrechtelijke aspecten” in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 157.

¹⁰⁹ S. VAN CROMBRUGGE, “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 722 en 725.

is. Ongeacht deze kwalificatie maakt de wetgever namelijk de wachtregeling van toepassing, zodat slechts bij een latere toebedeling moet gekeken worden naar de toepassing van een eventuele uitzondering uit artikel 2.9.1.0.4., tweede lid VCF. Wanneer dan later blijkt dat een vennoot zich in een uitzonderingsgeval bevindt, zal gekeken moeten worden naar de aard van de verkrijging voor de heffing van de registratiebelasting. Dan wordt bovenstaande discussie wél relevant.

Wanneer het namelijk gaat over de verkrijging door sluiting van de vereffening door de enige vennoot, zou dit volgens de eerste strekking een verkrijging zijn ingevolge een 'feit'. In dit geval zou dus enkel het algemeen vast recht verschuldigd zijn. Volgens VAN CROMBRUGGE is deze verkrijging echter de uiteindelijke uitvoering van de vennootschap en is dit dus een verkrijging onder bezwarende titel met contractuele origine. De redenering via deze uitzondering, namelijk het zoeken naar de aard van de verkrijging, zou in dit geval weer leiden tot het verkooprecht.¹¹⁰ Ook ROELAND zou hierin dus een overeenkomst onder bezwarende titel zien.

VAN CROMBRUGGE ziet echter een oplossing voor het geval van een verkrijging door de enige vennoot. Wanneer we nu zouden redeneren dat de verkrijging door de enige vennoot ingevolge het sluiten van de vereffening wél een afgifte is aan 'al de vennoten' zoals bedoeld in het derde lid van artikel 2.9.1.0.4. VCF dan zou de wachtregeling toegepast kunnen worden. In dat geval is het 'wachten' tot het goed aan één vennoot wordt toebedeeld. Maar aangezien er slechts één vennoot is, zal deze tweede stap nooit bekomen kunnen worden en zal er nooit een toebedeling komen. Dit betekent dat er ook nooit belast zal worden volgens de 'aard' van de verkrijging en dat op het einde van de rit enkel het algemeen vast recht betaald zal zijn.¹¹¹

Hoewel VLABEL in enkele standpunten duidelijk maakt dat de wachtregeling niet kan toegepast worden in het kader waar er slechts één vennoot is¹¹², zou hier anders over beslissen de bovenstaande problematiek omtrent de 'aard van de verkrijging' kunnen oplossen voor

¹¹⁰ S. VAN CROMBRUGGE, "Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid" in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 728.

¹¹¹ Zie voor een gelijkaardige redenering: voetnoot 83. DE MUNTER gaat er hier echter wel vanuit dat de wachtregeling van toepassing is net omdat het gaat over een verkrijging ingevolge een feit. Vervangen we dit deel van de redenering echter door deze van VAN CROMBRUGGE, namelijk dat de wachtregeling voorzien werd door de wetgever als een echte *afwijking* op de heffing van de registratiebelasting, dan wordt de redenering sluitend.

¹¹² Zie o.a. Standpunt 18052: "*Bij de vereffening-ontbinding van een eenmans-BVBA kan geen toepassing worden gemaakt van artikel 2.9.1.0.4, derde lid VCF. In het geval van een eenmans-BVBA ontstaat er immers geen situatie waarbij het onroerend goed van de vennootschap wordt afgegeven aan alle vennoten samen, naar verhouding van hun participatie in de vennootschap, en waarbij de vennoten later kunnen overgaan tot een effectieve toebedeling van het onroerend goed.*"

eenpersoonsvennootschappen. Dan wordt het namelijk irrelevant of dit een verkrijging is uit kracht van wet (zoals de eerste strekking meent) of een verkrijging ingevolge een overeenkomst (zoals de tweede strekking meent). In beide gevallen zou de wachtregeling spelen en zou er bij de enige vennoot nooit sprake zijn van een latere toebedeling. Zo zou ongeacht de aard van de verkrijging van de enige vennoot uiteindelijk enkel het algemeen vast recht geheven worden. VAN CROMBRUGGE stelt dus voor om de verkrijging door de enige vennoot te assimileren aan een afgifte aan of verkrijging door ‘alle’ vennoten samen.¹¹³ Ook SALENS meent dat deze alternatieve lezing verdedigbaar is op basis van de wettekst.¹¹⁴

32. SALENS gaat echter niet akkoord met de redenering van VAN CROMBRUGGE dat deze uitkering de uiteindelijke uitvoering is van de vennootschap met als grondslag de oprichtingsovereenkomst, die een overeenkomst onder bezwarende titel is.¹¹⁵ Volgens SALENS is de vennootschap geen partij bij deze oprichtingsovereenkomst aangezien de vennootschap slechts rechtspersoonlijkheid verkrijgt vanaf de neerlegging van deze overeenkomst op de griffie van de rechtbank.¹¹⁶ Zelfs al zou aanvaard worden dat de vennootschap zichzelf in deze overeenkomst verbonden zou kunnen hebben, *quod non*, dan nog zou deze ‘verbintenis’ geen toekomstig vermogensbestanddeel tot voorwerp kunnen hebben. De vennoten hebben volgens hem geen vorderingsrecht op het netto-actief van de vennootschap.¹¹⁷ Tot slot zijn de vennoten ook geen partij bij het besluit dat aanleiding heeft gegeven tot de uiteindelijke uitbreng. Dit besluit wordt namelijk genomen door de algemene vergadering van de vennootschap. De vennootschap zal, via de algemene vergadering als haar orgaan, een besluit nemen tot ontbinding. Dit besluit is een eenzijdige rechtshandeling.

Het is dan ook niet op basis van een overeenkomst dat de afgifte van het onroerend goed zal gebeuren maar wel op basis van een eenzijdige rechtshandeling, namelijk het besluit. Wegens gebrek aan een overeenkomst zal enkel het algemeen vast recht verschuldigd zijn. Dit is een gevolg van het basisbeginsel dat, behoudens kleine uitzonderingen, de registratierechten enkel overeenkomsten

¹¹³ S. VAN CROMBRUGGE, “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 729.

¹¹⁴ P. SALENS, *Het verwerven van vastgoed via de vennootschap*, Brussel, Larcier, 2019, 92.

¹¹⁵ P. SALENS, *Het verwerven van vastgoed via de vennootschap*, Brussel, Larcier, 2019, 64-65.

¹¹⁶ Artikel 2:6, §1 WVV.

¹¹⁷ In tegenstelling dus tot ROELAND, die meent dat de verdeling van het liquidatiesaldo de vertaling is van een schuldvordering die de vennoten hebben ten opzichte van de vennootschap. Ook HEENEN lijkt hier voor de personenvennootschappen niet zo zeker van te zijn. J. HEENEN, “Nature des droits de l’associé sur l’actif d’une société commerciale avant et après la dissolution. – Persistance de la personnalité morale après la dissolution.” (noot onder Cass. 2 december 1952), *RCJB* 1953, 292-294.

treffen.¹¹⁸ Volgens VAN CROMBRUGGE beoogt het Wetboek van de Registratierechten slechts één eenzijdige rechtshandeling: de oprichting van een vennootschap. Deze eenzijdige rechtshandeling zou geassimileerd worden aan een overeenkomst ingevolge artikel 115 en 115bis W.Reg.¹¹⁹ Het besluit tot ontbinding, hetgeen een eenzijdige rechtshandeling is, zou dus niet beoogd worden.

Gaan we er dus vanuit dat de afgifte van een onroerend goed ingevolge de sluiting van de vereffening voortvloeit uit een overeenkomst van oprichting van een vennootschap, dan is de wachtregeling een werkelijke afwijking op het heffen van een evenredig recht. Gaan we er daarentegen vanuit dat de afgifte gebeurt ingevolge een eenzijdige rechtshandeling, namelijk het besluit van de algemene vergadering tot ontbinding en vereffening, dan is de wachtregeling een loutere bevestiging van het principe dat er enkel registratiebelasting geheven wordt op overeenkomsten. Beide bieden dezelfde uitkomst – het toepassen van een wachtregeling onder het algemeen vast recht – maar zijn gebaseerd op fundamenteel andere overwegingen die bij de latere toebedeling aan één vennoot hun belang zullen hebben. De verschillende redeneringen hebben eveneens belang in situaties waar er slechts een vennoot is en er dus geen wachtregeling speelt.

33. SPRUYT besluit uiteindelijk dat de redenering van VAN CROMBRUGGE en ROELAND teniet is gedaan door de invoering van artikel 2:104 WVV: *“De vennoten of aandeelhouders worden door de sluiting van de vereffening van rechtswege onverdeelde eigenaars elk voor hun deel, van alle actieve vermogensbestanddelen van de vennootschap...”*.¹²⁰ In de memorie van toelichting is inderdaad te lezen dat deze paragraaf een bevestiging inhoudt van het beginsel dat actieve vermogensbestanddelen die bij de sluiting van de vereffening over het hoofd werden gezien, van rechtswege in onverdeeldheid toebehoren aan de vennoten of aandeelhouders.¹²¹ Hiermee wou de wetgever tegemoet komen aan de bestaande discussie hieromtrent.¹²² Hoewel dit artikel voornamelijk werd ingevoerd om een regeling te voorzien betreffende de vergeten activa zal dit ‘toebehoren in onverdeeldheid van rechtswege’ *a fortiori* spelen voor de bestaande activa.

¹¹⁸ S. VAN CROMBRUGGE, “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 724.

¹¹⁹ S. VAN CROMBRUGGE, cursus Registratierechten, 2019, 218.

¹²⁰ E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. Verbeke en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 127-128.

¹²¹ MvT bij het wetsontwerp van 4 juni 2018 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, 97.

¹²² Zie voor deze discussie: J. LAMBRECHTS, *De vereffening van de BVBA en de NV*, Mechelen, Kluwer, 2012, 234-235.; E. DE BIE, “De vereffening als sluitstuk van het vennootschapsrecht: soepel en rechtszeker” in A.L. VERBEKE en F. BUYSENS (eds.), *Notariële actualiteit 2017-2018*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 141-142.

34. Na bovenstaande uiteenzetting van de mogelijke denkpistes over de aard van de verkrijging van een onroerend goed ingevolge de sluiting van de vereffening kan nog kort teruggekomen worden op het geval van een verkrijging wanneer er slechts één vennoot is. Hierboven maakten we reeds de redenering dat in dat geval de wachtregeling uit het derde lid niet kan spelen omdat er geen latere toebedeling mogelijk is. Dit met de nuance dat sommige auteurs menen dat een afgifte aan ‘al’ de vennoten ook aan een ‘enige’ vennoot kan zijn.¹²³ Wanneer de enige vennoot zich in een uitzonderingsregel van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid VCF bevindt, zal slechts het algemeen vast recht geheven worden.¹²⁴ Wat nu echter indien deze enige vennoot niet onder een uitzonderingsgeval valt? In dit geval zal meteen het verkooprecht verschuldigd zijn ingevolge het eerste lid van dit artikel.¹²⁵ Ondanks het feit dat deze verkrijging dus voortvloeit uit een vereffening is het verkooprecht verschuldigd. Volgens de redenering VAN CROMBRUGGE zou dit niet verbazen: een verkrijging uit een vereffening is volgens hem gebaseerd op een overeenkomst. Het eerste lid is dus een loutere bevestiging van de redenering dat deze verkrijging ingevolge een overeenkomst is. SPRUYT daarentegen ziet hierin de bevestiging van de wetgever om doelbewust *af te wijken* van het algemene heffingsprincipe van verkrijging krachtens de wet.¹²⁶ Zonder deze uitdrukkelijke fictie in het eerste lid zou de wetgever helemaal geen registratiebelasting kunnen heffen. Een bevestiging volgens VAN CROMBRUGGE, een afwijking volgens SPRUYT dus.

Aard van de verkrijging vóór sluiting van de vereffening?

35. We zagen reeds dat het ook mogelijk is dat er niet gewacht wordt tot de sluiting van de vereffening om welbepaalde goederen af te geven aan de vennoten in verhouding tot hun aandelenbezit maar dat er ook een voorschot op het liquidatiesaldo tijdens het vereffeningsproces toegekend kan worden. Over de aard van deze verkrijging blijkt er minder discussie te bestaan. Er wordt aangenomen dat dit een overdracht onder bezwarende titel is.¹²⁷ Deze afgifte zou echter ook onder de wachtregeling

¹²³ In dit geval zien deze auteurs dit als een afgifte in de zin van artikel 2.9.1.0.4., derde lid VCF.

¹²⁴ Zie randnummer 25.

¹²⁵ SALENS wijst op deze fiscale benadeling van de enige niet-historische vennoot ten opzichte van bijvoorbeeld twee niet-historische vennoten. Die laatsten kunnen immers beslissen om in onverdeeldheid te blijven waardoor het onroerend goed niet toebedeeld wordt en het verkooprecht niet verschuldigd wordt. P. SALENS, “Uitbreng onroerend goed: Vlabel schept duidelijkheid”, *Fisc.Act.* 2020, 3.

¹²⁶ E. SPRUYT, “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in A.L. Verbeke en F. BUYSENS (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 131.

¹²⁷ S. ROELAND, “Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Vennootschapsrechtelijke aspecten” in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 156. ; J. LAMBRECHTS, *De vereffening*

kunnen vallen omdat het derde lid van artikel 2.9.1.0.4. VCF ruim is en er nergens bepaald is dat enkel afgiften naar aanleiding van de *sluiting* van de vereffening gevisieerd zouden worden.¹²⁸ Dit argument is sinds de aanpassing van dit artikel aan het WVV zeker verdedigbaar aangezien er nu verwezen wordt naar geheel boek 2, titel 8, hoofdstuk 1, afdeling 2. Dit omvat eveneens artikel 2:97 WVV op basis waarvan een voorschot op het liquidatiesaldo mogelijk is. De toepassing van de wachtregeling zal in dit geval dus een echte *afwijking* zijn op het heffen van een registratiebelasting op een overeenkomst. Men laat deze overeenkomst voor wat ze is en wacht een latere toebedeling af.

4. Verkrijging door alle vennoten samen ingevolge kapitaalvermindering in natura

36. Nu kan het ook zijn dat men wenst over te gaan tot de uitbreng van een onroerend goed zonder dat de vennootschap ontbonden en vereffend wordt. Dit kan gebeuren door een reële kapitaalvermindering in natura uit te voeren.¹²⁹ De vraag is echter of de wachtregeling dan ook toepasselijk zal zijn.

De federale tekst van artikel 129 W.Reg. spreekt enkel over ‘de vereffening’. Toch aanvaardde de federale Administratie in een beslissing van 18 januari 1966¹³⁰ dat de wachtregeling ook toegepast kan worden in een geval van onttrekking van een onroerend goed buiten de context van een vereffening, bijvoorbeeld via een kapitaalvermindering in natura. De kapitaalvermindering wordt zo gelijkgesteld met een gedeeltelijke vereffening.¹³¹

van de BVBA en de NV, Mechelen, Kluwer, 2012, 233. ; E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 803.

¹²⁸ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 804.

¹²⁹ Thans: een terugbetaling van inbreng ; E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 815.

¹³⁰ Besl. 18 januari 1966, nr. E.E./79.332, *Rep.RJ* R 129/06-02.

¹³¹ Y. DESMYTTÈRE, “Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten”, *Not.Fisc.M.* 2018, 12. ; M. DE MUNTER, “Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Fiscaalrechtelijke aspecten” in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 119.

Bij invoering van artikel 2.9.1.0.4. VCF werden, zoals reeds vermeld, enkele verduidelijkingen aangebracht in het artikel. Het derde lid verwees voor de toepassing van de wachtregeling namelijk expliciet naar de verrichting van een reële kapitaalvermindering.¹³²

Wel is het belangrijk aan te halen dat het ook hier, net zoals bij de gehele vereffening, vereist is dat het goed in het kader van een kapitaalvermindering in natura wordt afgegeven aan alle vennoten *in verhouding tot* hun participatie. Een asymmetrische kapitaalvermindering in natura zal meteen aanleiding geven tot heffing van het verkooprecht, omdat de afgifte niet zuiver en eenvoudig is gebeurd¹³³, of tot het verdeelrecht wanneer deze vennoot zich kan beroepen op het statuut van historische vennoot. Hoewel er eigenlijk geen onverdeeldheid bestaat tussen de vennoten tijdens het bestaan van de vennootschap zou hier namelijk toch aanvaard worden dat het verdeelrecht verschuldigd kan zijn. Men stelt deze gedeeltelijke verdeling tijdens de duur van de vennootschap voor de registratierechten namelijk gelijk met verdelingen als gevolg van de ontbinding van de vennootschap.¹³⁴

37. Hoewel we hier onder puntje vier spreken over de ‘kapitaalvermindering in natura’, is deze term sinds de invoering van het WVV foutief. Geen enkele vennootschap die onder de categorie van personenvennootschappen valt, heeft nog een kapitaal. Voor de BV en de CV is dit namelijk afgeschaft. Dit betekent dat we eigenlijk moeten spreken over een ‘terugbetaling van inbreng’ in natura van een onroerend goed. Het reeds volgestorte deel van het kapitaal werd vanaf 1 januari 2020 automatisch omgezet in een “statutair onbeschikbare eigen-vermogensrekening” die dus eigenlijk een onbeschikbare reserve wordt die enkel kan worden uitgekeerd mits statutenwijziging.¹³⁵

38. Ingevolge de invoering van het WVV werd ook de formulering van de wachtregeling in artikel 2.9.1.0.4., derde lid VCF aangepast. De nieuwe tekst maakt enkel nog melding van een verkrijging

¹³² De tekst luidde als volgt: “*In geval van 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 (...)*”.

¹³³ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 813.

¹³⁴ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 858. ; W. VAN DE PUTTE, *Het registratierecht inzake de vermogensoverdracht tussen natuurlijke personen en handelsvennootschappen*, Brussel, Bruylant, 1994, 135. ; B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, *Kapitaalvorming van vennootschappen. Registratierechten en BTW*, Diegem, CedSamsom, 2001, 292.

¹³⁵ S. ROELAND, “Inwerkingtreding en overgangsbepalingen” in T. HAUWAERT, W. ROEGIERS en S. ROELAND (eds.), *Inleiding tot het Wetboek van vennootschappen en verenigingen ter attentie van het notariaat*, Limal, Anthemis, 2019, 287-288.

ingevolge een ‘gehele of gedeeltelijke vereffening’ conform het WVV. Hierna verwijst de bepaling echter naar de wetbepalingen die toepassing hebben op ‘de gehele vereffening’. Er is dus geen uitdrukkelijke verwijzing meer terug te vinden naar de kapitaalvermindering. Nochtans is een reële kapitaalvermindering (thans een terugbetaling van inbreng) niet zomaar gelijk te stellen met een gedeeltelijke vereffening.¹³⁶

39. In een eerste standpunt hieromtrent van 29 april 2019¹³⁷ verduidelijkte VLABEL dat de wachtregeling mogelijk bleef voor kapitaalverminderingen die werden uitgevoerd voor de periode tussen de inwerkingtreding van het aangepaste artikel 2.9.1.0.4. VCF op 1 mei 2019 en de laatste dag voor de inwerkingtreding van het nieuwe WVV, namelijk 31 december 2019. Tijdens deze overgangsperiode bezitten deze vennootschappen namelijk nog kapitaal, zodat ze ook nog kunnen overgaan tot een kapitaalvermindering. Van zodra een BV of CV echter een *opt-in* heeft uitgevoerd, komt de overgangsmaatregel te vervallen. Sommigen hadden hieruit afgeleid dat *a contrario* de wachtregeling in het kader van de vroegere kapitaalvermindering vanaf de inwerkingtreding van het WVV niet langer van toepassing zou kunnen zijn. Toch waren er enkele argumenten om tegen dit standpunt in te gaan.¹³⁸

Ten eerste sprak het nieuwe artikel over zowel de gehele als de gedeeltelijke vereffening terwijl er vervolgens verwezen werd naar de wetsartikels in verband met gehele vereffeningen. De vraag kon dan ook gesteld worden of de wetgever met de term ‘gedeeltelijke vereffening’ een vervanging voorzag voor de vroegere kapitaalvermindering in natura.

Ten tweede was er ook in de parlementaire voorbereiding enkel sprake van een terminologische aanpassing en geen inhoudelijke.¹³⁹ Het derde lid werd volgens de parlementaire voorbereiding geherformuleerd rekening houdend met het feit dat het begrip ‘kapitaal’ in het nieuwe vennootschapsrecht niet meer wordt gehanteerd voor de in dit artikel bedoelde vennootschapsvormen.¹⁴⁰

¹³⁶ T. DUMONT, “Aanpassingen van de VCF en het W.Reg. ingevolge het nieuwe WVV”, *Nieuwsbrief Registratierechten* 2019, 3.

¹³⁷ VLABEL-standpunt nr. 19037 d.d. 29/04/2019, gepubliceerd op 24 juni 2019.

¹³⁸ SPARTAX, “Toch nog uitbreng van onroerend goed met “kapitaalvermindering” aan vast recht bij de BV?”, 08/01/2020, www.jubel.be/toch-nog-uitbreng-van-onroerend-goed-met-kapitaalvermindering-aan-vast-recht-bij-de-bv.

¹³⁹ De memorie van toelichting zegt het met zoveel woorden: “Het betreft wijzigingen die een gevolg zijn van vermelde federale wet en zijn dus technisch of terminologisch van aard”. MvT bij het ontwerp van decreet houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* VI.Parl. 2018-19, nr. 1716/1, 6.

¹⁴⁰ MvT bij het ontwerp van decreet houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* VI.Parl. 2018-19, nr. 1716/1, 8.

Uiteindelijk ging VLABEL met een nieuw standpunt van 9 december 2019 dieper in op de stand van zaken vanaf 1 januari 2020.¹⁴¹ Hierin wordt bevestigd dat een uitkering in natura van een onroerend goed die boekhoudkundig wordt aangerekend op de beschikbare en/of onbeschikbare inbreng (zijnde het vroegere kapitaal) onder de wachtregeling kan blijven vallen mits er een verkrijging is door alle vennoten samen, naar verhouding van hun participatie in de vennootschap en zonder tegenprestatie. Hoewel de uitkering in natura aan de vennoten in verhouding tot hun aandelen, net zoals de kapitaalvermindering vroeger, een vorm is van gedeeltelijke vereffening in de mate dat deze wordt aangerekend op de post 'beschikbare inbreng', valt deze strikt genomen niet onder boek 2, titel 8, hoofdstuk 1, afdeling 2 van het WVV. Bij wijze van tolerantie zal VLABEL deze uitbreng van het onroerend goed toch hetzelfde behandelen als de kapitaalvermindering in natura vroeger.¹⁴²

PELGROMS en ROELAND raden aan om reeds in de beslissing tot uitkering door de algemene vergadering uitdrukkelijk aan te geven dat de uitkering de terugbetaling van 'beschikbare inbrengen' betreft. Hiermee zou een discussie over het verschil tussen een aanrekening op de 'inbrengen' en deze op 'reserves' of 'winsten' vermeden kunnen worden. In dit laatste geval zou het namelijk gaan over een dividenduitkering in natura. Of ook hier de wachtregeling van toepassing is, is betwist.¹⁴³

40. Verder bevestigt VLABEL dat buiten het geval van een wachtregeling bij een uitkering van een onroerend goed, aangerekend op de (on)beschikbare inbreng, er gekeken moet worden of er aan een uitzondering van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid VCF voldaan is. Indien dit het geval is, wordt de gemeenrechtelijke aard van deze uitkering onderzocht. Wat betreft de gemeenrechtelijke aard van een uitkering in natura aangerekend op de inbreng, meldt VLABEL dat er een gelijkstelling is met wat vroeger de kapitaalvermindering in natura was. In dit geval zal er dus volgens VLABEL geen registratiebelasting verschuldigd zijn omdat deze inbreng geen volkomen conventionele grondslag heeft. De uitkering gebeurt hier ingevolge een rechtsfeit, dat niet specifiek getarifeerd is en dus slechts onderworpen wordt aan het algemeen vast recht.¹⁴⁴

41. De wachtregeling zal vandaag dus toegepast worden bij een uitbreng van een onroerend goed dat aangerekend wordt op de beschikbare inbreng wanneer zij aan de vennoten gebeurt naar verhouding

¹⁴¹ VLABEL-standpunt nr. 19078 d.d. 09/12/2019, gepubliceerd op 9 januari 2020.

¹⁴² H. PELGROMS en S. ROELAND, "Vlaamse registratiebelasting: uitbreng van een onroerend goed aan de vennoten van een BV die aangerekend wordt op de inbreng – Art. 2.9.1.0.4. VCF", 06/02/2020, www.e-notariaat.be.

¹⁴³ SPARTAX, "Toch nog uitbreng van onroerend goed met "kapitaalvermindering" aan vast recht bij de BV?", 08/01/2020, www.jubel.be/toch-nog-uitbreng-van-onroerend-goed-met-kapitaalvermindering-aan-vast-recht-bij-de-bv.

¹⁴⁴ VLABEL-standpunt nr. 19078 d.d. 09/12/2019, gepubliceerd op 9 januari 2020.

van hun participatie. Tot slot kunnen er nog enkele praktische opmerkingen gemaakt worden voor de notaris die te maken krijgt met dergelijke uitbreng.

42. Een eerste aandachtspunt betreft de vennootschapsbelasting. Wanneer een actiefbestanddeel wordt gerealiseerd zal er mogelijks een meer- of minderwaarde vastgesteld worden ten opzichte van de boekwaarde van dit actief. Deze meerwaarde ten belope van het verschil tussen de marktwaarde van het actiefbestanddeel en de boekwaarde (zijnde de aanschaffings- of beleggingswaarde verminderd met de afschrijvingen en eventuele waardeverminderingen) zal gerealiseerd worden door de toebedeling van het onroerend goed. Deze meerwaarde zal belast worden onder de vennootschapsbelasting. Ze kan echter ook gespreid belast worden wanneer een bedrag, gelijk aan de verkoopwaarde van het onroerend goed, tijdig herbelegd wordt door de vennootschap in andere afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa.¹⁴⁵ Het is dus aangeraden dat de notaris hier melding van maakt.

43. Een tweede aandachtspunt betreft de beslissing tot kapitaalvermindering (thans de beslissing tot terugbetaling van inbreng). Onder de vroegere kapitaalvermindering was het vereist dat deze vermindering in één beweging tot stand kwam. Wanneer er namelijk eerst een beslissing tot kapitaalvermindering zou zijn waarbij de vennootschap zich verbindt tot terugbetaling van een *geldsom* per aandeel en er vervolgens een inbetalinggeving is van deze som door overdracht van een *onroerend goed* van de vennootschap, dan zal het verkooprecht opeisbaar zijn.¹⁴⁶ Deze verkrijging van het onroerend goed zal dan namelijk niet gezien worden als een verkrijging ingevolge de beslissing tot kapitaalvermindering (wat fiscaal gelijkgesteld wordt aan de verkrijging ingevolge het sluiten van de vereffening en dus de wachtregeling toepasselijk maakt¹⁴⁷) maar wel als een verkrijging ingevolge ‘inbetalinggeving’. De inbetalinggeving is een figuur uit het verbintenissenrecht waarbij de partijen in onderling akkoord hun verbintenis wijzigen.¹⁴⁸ *In casu* zou het voorwerp gewijzigd worden van een geldsom naar een onroerend goed. De gemeenrechtelijke aard zou dus een inbetalinggeving zijn, hetgeen het verkooprecht opeisbaar maakt.

¹⁴⁵ M. DE MUNTER, “Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Fiscaalrechtelijke aspecten” in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 113. ; zie echter voor een kritische benadering: P. SALENS, *Het verwerven van vastgoed via de vennootschap*, Brussel, Larcier, 2019, 75 e.v.

¹⁴⁶ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 815.

¹⁴⁷ Zie randnummer 36.

¹⁴⁸ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 867.

In principe is er sinds de invoering van het WVV voor de terugbetaling van een beschikbare inbreng niet langer een notariële akte nodig.¹⁴⁹ Dit wordt namelijk een louter boekhoudkundige operatie die bij onderhandse akte door de algemene vergadering beslist kan worden aangezien de inbrengen niet in de statuten staan.¹⁵⁰ De effectieve overdracht zal pas geschieden bij de latere beslissing van het bestuursorgaan tot effectieve uitkering na uitvoering van de liquiditeitstest. Wanneer er een onroerend goed betrokken is, zal deze beslissing door het bestuursorgaan tot effectieve uitkering het voorwerp moeten uitmaken van een notariële akte voor de overschrijving op het kantoor Rechtszekerheid. Het zal dan aan de notaris zijn om duidelijk op te nemen in deze akte dat de terugbetaling wordt aangerekend op de inbreng en dat ze *in natura* zal gebeuren aan de hand van een onttrekking van een onroerend goed aan de vennootschap en dus niet via een betaling van gelden.¹⁵¹

Als we de redenering onder de vroegere kapitaalvermindering volgen, zou er eigenlijk vanaf de beslissing van de algemene vergadering tot terugbetaling melding gemaakt moeten worden van het feit dat dit *in natura* zal gebeuren door de uitbreng van een onroerend goed en niet via een betaling van gelden. Aangezien deze beslissing van de algemene vergadering vandaag niet meer notarieel hoeft plaats te vinden, vraag ik me af of er in deze fase al een verduidelijking zal gebeuren omtrent de aanrekening van de terugbetaling. Als we de oude redenering strikt toepassen zou een melding hiervan in de *latere* notariële akte van het bestuursorgaan niet volstaan en zou men dit kunnen zien als een ‘inbetalinggeving’ aangezien niet van meet af aan werd beslist dat deze terugbetaling door de vennootschap zou gebeuren via de uitbreng van een onroerend goed. Enige verduidelijking hierover zou misschien gewenst zijn.

44. Tot slot kan voor de volledigheid nog gewezen worden op een derde aandachtspunt voor de notaris ingevolge de invoering van het WVV. Wanneer besloten wordt tot de terugbetaling zal niet enkel een solvabiliteitstest¹⁵² door de algemene vergadering uitgevoerd moeten worden, zoals vroeger het geval was, maar zal er ook een liquiditeitstest¹⁵³ uitgevoerd moeten worden door het bestuursorgaan vooraleer over te gaan tot de werkelijke terugbetaling. Wanneer er een uitkering gebeurd is in strijd met de balans- of liquiditeitstest zal dit teruggevorderd kunnen worden van de ontvangende

¹⁴⁹ Voor onbeschikbare inbrengen moet de notaris wel nog geraadpleegd worden. In dat geval zal er namelijk wel een statutenwijziging vereist zijn om te kunnen uitkeren. D. MOENS, “De BV en de kapitaalvermindering: een *contradictio in terminis*?”, *Pacioli* 2019, 2.

¹⁵⁰ D. MOENS, “De BV en de kapitaalvermindering: een *contradictio in terminis*?”, *Pacioli* 2019, 1.

¹⁵¹ H. PELGROMS en S. ROELAND, “Vlaamse registratiebelasting: uitbreng van een onroerend goed aan de vennoten van een BV die aangerekend wordt op de inbreng – Art. 2.9.1.0.4. VCF”, 06/02/2020, www.e-notariaat.be

¹⁵² Artikel 5:142 WVV.

¹⁵³ Artikel 5:143 WVV.

aandeelhouders, ongeacht of deze te goeder trouw zijn.¹⁵⁴ Het zal dus belangrijk zijn voor de notaris om na te gaan of deze testen effectief werden uitgevoerd.

5. Dividenduitkering in natura

45. Hierboven werd aangeraden om reeds in de beslissing tot uitkering door de algemene vergadering uitdrukkelijk aan te geven dat de uitkering de terugbetaling van 'beschikbare inbrengen' betreft, wanneer dit het geval is. Hiermee zou je namelijk een discussie kunnen vermijden over het verschil tussen een aanrekening op de 'inbrengen' en deze op 'reserves' of 'winsten'. In dit laatste geval zou het namelijk gaan over een dividenduitkering in natura. De regeling van de dividenduitkering in natura is betwist.

Toepassing van de wachtregeling?

46. De eerste discussie betreft de toepassing van de wachtregeling bij een dividenduitkering in natura. Volgens VLABEL is een dividenduitkering in natura een overdracht onder bezwarende titel van een onroerend goed. Oorspronkelijk redeneerde SPRUYT dat de niet-toepassing van de wachtregeling bij een dividenduitkering in natura te begrijpen viel omdat deze wachtregeling een uitzonderingsregeling is en dus restrictief moet toegepast worden. Aangezien toen de VCF nog sprak van een 'kapitaalvermindering of vereffening', werd er niet gesproken over het winstbegrip / de dividenduitkering. De auteur stelde zich echter toch de vraag of men bij de wachtregeling wel moet focussen op deze twee begrippen ('kapitaalvermindering' en 'vereffening'). Had de fiscale wetgever met de wachtregeling niet meer in het algemeen de gevallen van gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van de vennootschap willen viseren?¹⁵⁵

Met de aanpassing van de tekst van artikel 2.9.1.0.4. VCF ingevolge de invoering van het WVV verkrijgt deze redenering van SPRUYT extra argumenten. Zoals hierboven reeds uiteengezet spreekt de wettekst van een gehele of gedeeltelijke vereffening doch verwijst zij naar boek 2, titel 8, hoofdstuk 1, afdeling 2 van het WVV, hetgeen *enkel* de gehele vereffening behandelt. Een specifieke vermelding

¹⁵⁴ Artikel 5:144, tweede lid WVV.

¹⁵⁵ E. SPRUYT, "Onttrekking van onroerend goed uit een BVBA via dividenduitkering in natura: verkooprecht volgens VLABEL", *Nieuwsbrief Notariaat* 2017, 4.

van de kapitaalvermindering¹⁵⁶ wordt niet meer gemaakt. In het VLABEL-standpunt van 9 december 2019¹⁵⁷ werd echter opgehelderd dat een terugbetaling van inbreng (de vroegere kapitaalvermindering) ook nog onder de wachtregeling kon vallen. In dit standpunt werd ook de vraag gesteld wat er moet gebeuren bij een aanrekening van deze terugbetaling op de beschikbare reserves, namelijk bij een dividenduitkering in natura. VLABEL vangt hier aan met een bespreking van de wachtregeling. Hierin bevestigt zij dat wanneer de wachtregeling niet toegepast kan worden, er bij toepassing van een uitzonderingsgeval gekeken moet worden naar de aard van de verkrijging. Tot slot besluit VLABEL dat een dividenduitkering in natura een overdracht ten bezwarende titel is, zodat het verkooprecht verschuldigd zal zijn wanneer er geen onverdeeldheid was.

Uit het feit dat VLABEL bij de dividenduitkering in natura eerst spreekt over de wachtregeling lijken sommigen een ‘opening’ te zien om ook deze verrichting onder het algemeen vast recht te laten plaatsvinden voor zover men zich in de hypothese van de wachtregeling bevindt. Wanneer er dus een dividenduitkering in natura zou plaatsvinden, evenredig aan de rechten van de aandeelhouders, zou ook hier de wachtregeling toegepast kunnen worden.¹⁵⁸ Voor deze redenering valt iets te zeggen. Aangezien de letterlijke tekst van het derde lid van artikel 2.9.1.0.4. VCF niet meer louter spreekt over een ‘kapitaalvermindering’ of ‘vereffening’ maar thans spreekt over een ‘gehele of gedeeltelijke vereffening’ en de huidige terugbetaling van inbreng zich onder toepassing van de wachtregeling kan bevinden, ook al valt zij niet onder de vermelde artikels van de WVV, zou kunnen geargumenteed worden dat de bedoeling van de wetgever inderdaad is om zowel gehele als gedeeltelijke vereffeningen van het vennootschapsvermogen te viseren. De dividenduitkering is zo een gedeeltelijke vereffening en zou dus ook onder de wachtregeling moeten kunnen ressorteren.¹⁵⁹ Hoewel de dividenduitkering in natura dus *in principe* niet onder boek 2, titel 8, hoofdstuk 1, afdeling 2 van het WVV valt, zou een redenering *naar analogie* met een terugbetaling van inbreng gemaakt kunnen worden. Deze terugbetaling van inbreng werd namelijk bij wijze van tolerantie toch onder de wachtregeling gebracht door VLABEL.¹⁶⁰

Ook zou het feit dat VLABEL uitdrukkelijk zegt dat de dividenduitkering in natura een overdracht ten bezwarende titel is de wachtregeling niet noodzakelijk uitsluiten. Ook een toekenning aan de vennoten

¹⁵⁶ Thans: terugbetaling van inbreng.

¹⁵⁷ VLABEL-standpunt nr. 19078 d.d. 09/12/2019, gepubliceerd op 9 januari 2020.

¹⁵⁸ SPARTAX, “Toch nog uitbreng van onroerend goed met “kapitaalvermindering” aan vast recht bij de BV?”, 08/01/2020, www.jubel.be/toch-nog-uitbreng-van-onroerend-goed-met-kapitaalvermindering-aan-vast-recht-bij-de-bv.

¹⁵⁹ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 872.

¹⁶⁰ Zie randnummer 39 ; VLABEL-standpunt nr. 19078 d.d. 09/12/2019, gepubliceerd op 9 januari 2020.

van een onroerend goed bij wijze van voorschot op het liquidatiesaldo wordt in de vennootschapsrechtelijke doctrine doorgaans beschouwd als een overdracht onder bezwarende titel. Toch zagen we dat ook hier argumenten voorhanden zijn om alsnog de wachtregeling toe te passen.¹⁶¹ Het derde lid van artikel 2.9.1.0.4. VCF is namelijk ruim en er is nergens bepaald dat enkel afgiften naar aanleiding van de *sluiting* van de vereffening gevisieerd zouden worden.

SPRUYT meent zelfs dat een dividenduitkering in natura helemaal geen rechtshandeling onder bezwarende titel is. VLABEL zou hier de dividenduitkering ten onrechte gelijkstellen met het vennootschapscontract. Het is inderdaad zo dat de inbreng in een vennootschap van een vermogensbestanddeel een rechtshandeling onder bezwarende titel is aangezien de inbrenger in ruil aandelen krijgt. Omgekeerd zal de vennootschap in ruil voor de uitkering van een dividend echter niets in de plaats krijgen waardoor deze uitkering geen rechtshandeling onder bezwarende titel is.¹⁶²

Aard van de toebedeling aan een vennoot?

47. De tweede discussie betreft de aard van de uiteindelijke toebedeling aan een vennoot. In tegenstelling tot wat het geval is bij een rekening-courant, is er bij een dividenduitkering geen vooraf bestaande schuldvordering in hoofde van de vennoten. Bij een rekening-courant hebben de vennoten een schuldvordering op de vennootschap en verwachten zij dat de vennootschap deze schuld ooit zal aflossen. Deze aflossing gebeurt in principe in geld. Wanneer de vennootschap later voorstelt aan de vennoten om deze betaling niet in geld maar via een onroerend goed te doen, is er sprake van een inbetalinggeving. Bij de dividenduitkering bestaat deze schuldvordering daarentegen pas vanaf de beslissing tot dividenduitkering. Wordt er in deze beslissing meteen voorzien in een betaling in natura via het onroerend goed dan is er geen sprake van een latere 'inbetalinggeving'.¹⁶³ We kunnen hier dus een analoge redenering maken met de beslissing van de algemene vergadering tot 'terugbetaling van inbreng' die ook meteen moet vermelden dat de terugbetaling niet via een geldsom maar in natura zal gebeuren.¹⁶⁴

¹⁶¹ Zie randnummer 35.

¹⁶² E. SPRUYT, "Onttrekking van onroerend goed uit een BVBA via dividenduitkering in natura: verkooprecht volgens VLABEL", *Nieuwsbrief Notariaat* 2017, 4-5.

¹⁶³ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 870-871.

¹⁶⁴ Zie randnummer 43.

48. Wanneer deze dividenduitkering dus niet gekwalificeerd zou kunnen worden als een inbetalinggeving dan zou een latere toebedeling aan een enige vennoot het *verdeelrecht* opeisbaar maken en niet het verkooprecht.¹⁶⁵ Voor de volledigheid kan hier nogmaals vermeld worden dat, hoewel tijdens het bestaan van de vennootschap de vennoten geen onverdeelde mede-eigenaars zijn van het goed, vroeger reeds onder het geval van de kapitaalvermindering in natura aanvaard werd dat deze gedeeltelijke verdeling voor de registratierechten gelijk gesteld werd met een verdeling als gevolg van de ontbinding van de vennootschap.¹⁶⁶ De dividenduitkering in natura zou ook hier dus voor de registratierechten gezien kunnen worden als een gedeeltelijke verdeling. Wanneer er dus een toebedeling gebeurt aan een vennoot die onder een uitzonderingsregel valt, zal het verdeelrecht en niet het verkooprecht verschuldigd zijn.

VLABEL lijkt dit te aanvaarden in haar standpunt van 9 december 2019: *“Een dividenduitkering in natura is een overdracht ten bezwarende titel, zodat steeds het verkooprecht zal verschuldigd zijn in toepassing van artikel 2.9.1.0.4., tweede lid VCF, tenzij er een onverdeelde is, dan zal het verdeelrecht verschuldigd zijn.”*

49. Tot slot wil ik dit onderdeel betreffende de dividenduitkering in natura eindigen zoals het werd aangevangen door te benadrukken dat de regeling van de dividenduitkering in natura betwist is. Bovenstaande redeneringen, zowel deze betreffende de toepassing van de wachtregeling als deze betreffende de aard van de toebedeling, zijn voor discussie vatbaar. Hier werden enkele mogelijke argumenten uiteen gezet maar het is te betwijfelen of VLABEL deze zou volgen.¹⁶⁷

¹⁶⁵ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 872. Het feit dat een dividenduitkering in natura geen inbetalinggeving uitmaakt werd reeds aanvaard door de federale Administratie: Besl. 9 oktober 2007, nr. E.E./102.046, *Rep.RJ*, R 129/27-01.

¹⁶⁶ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 858.

¹⁶⁷ Zo blijkt ook uit een onuitgegeven antwoord van 22 december 2016 van VLABEL op een interpretatieve vraag. *In casu* hief VLABEL het verkooprecht bij een dividenduitkering in natura met een in het Vlaamse Gewest gelegen onroerend goed tot voorwerp. E. SPRUYT, “Onttrekking van onroerend goed uit een BVBA via dividenduitkering in natura: verkooprecht volgens VLABEL”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2017, 4.

6. Scheidingsaandeel

50. De vraag kan gesteld worden of de terugtrekking van een vennoot via uitkering van een “scheidingsaandeel” ook onder de toepassing van de wachtregeling zou kunnen vallen. De vraag is dus of dit, net zoals de vroegere kapitaalvermindering in natura, gelijkgesteld kan worden met een ‘gedeeltelijke vereffening’?

51. Een vennootschapsvorm waar dergelijke terugtrekking mogelijk is, is de VOF. In het kader van de VOF heeft de Administratie reeds beslist¹⁶⁸ dat wanneer een van de vennoten zich uit de vennootschap terugtrekt en voor zijn part (“scheidingsaandeel”) een onroerend goed ontvangt, zonder dat aan de vennootschap een einde wordt gesteld onder de andere vennoten, meteen het verdeelrecht verschuldigd is wanneer deze vennoot onder een uitzonderingsgeval van de ‘historische vennoot’ valt. Wanneer hij niet onder dergelijke uitzondering valt, zal het verkooprecht verschuldigd zijn.¹⁶⁹ De wachtregeling is hier dus niet van toepassing.

52. Met de invoering van het WVV valt de CV nu ook onder de regeling van de personenvennootschappen. Ook in de CV is het mogelijk voor een vennoot om uit te treden ten laste van haar vermogen.¹⁷⁰ Naar analogie met de VOF zal ook hier de wachtregeling niet van toepassing zijn maar zal er eventueel wel een uitzondering van artikel 2.9.1.0.4., derde lid VCF spelen waardoor het verdeelrecht en niet het verkooprecht verschuldigd zal zijn.

53. Tot slot is het sinds de invoering van het WVV ook voor de BV mogelijk om dergelijk uittrederecht te voorzien in de statuten.¹⁷¹ Dergelijke voorziening in de BV was noodzakelijk nu het de bedoeling is dat de BV de basisvorm wordt voor alle vennootschappen. Zo zullen vennootschappen die een coöperatie van professionals zijn, deze rechtsvorm in principe niet meer kunnen gebruiken en op deze manier toch kunnen blijven genieten van dezelfde uittredingsmogelijkheden.¹⁷² Wanneer er dus een uittrede plaatsvindt en de aandeelhouder hiervoor een onroerend goed verkrijgt, zal deze, wanneer er een uitzondering speelt, onderhevig zijn aan het verdeelrecht.

¹⁶⁸ Besl. 31 juli 1961, nr. E.E./76.400, *Rep.RJ* R 129/06-01.

¹⁶⁹ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 824.

¹⁷⁰ Artikel 6:120 WVV.

¹⁷¹ Artikel 5:154 WVV.

¹⁷² T. HAUWAERT, “De besloten vennootschap” in T. HAUWAERT, W. ROEGIERS en S. ROELAND, *Inleiding tot het Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, Limal, Anthemis, 119.

§ 3. Uitzondering: verkrijging door de historische vennoot

54. Wanneer er geen toepassing gemaakt kan worden van de wachtregeling zal volgens artikel 2.9.1.0.4., eerste lid VCF het verkooprecht meteen opeisbaar zijn. Op dit principe van de heffing van het verkooprecht werd er, enkel voor de personenvennootschappen, voorzien in twee uitzonderingen. De reden hiervoor is dat de wetgever een zekere 'identiteit' ziet tussen de personenvennootschap en haar vennoten. De personenvennootschap kenmerkt zich dan ook door zijn *intuitu personae* karakter, omdat de persoon van de vennoot een wezenlijk element is in dit type vennootschap.¹⁷³ De wetgever vindt het in deze uitzonderingssituaties niet nodig om een overdracht van onroerend goed te belasten als een volwaardige overdracht omdat hetgeen dat tot het vermogen behoort van deze vennootschap indirect eigenlijk vermogen is van de vennoot.¹⁷⁴ De goederen worden namelijk vanaf hun opnemingsmoment in het maatschappelijk vermogen geacht persoonlijk en onverdeelde eigendom van de vennoten te zijn geweest voor de heffing van registratierechten op alle overdragende of aanwijzende akten waarbij de eigendom van die goederen op één of meer vennoten overgaat.¹⁷⁵ De afscheiding van de patrimonieën tussen de vennootschap en de vennoten is dan ook meer theoretisch dan werkelijk.¹⁷⁶

55. Wanneer in het eerste uitzonderingsgeval de vennoot het onroerend goed destijds heeft ingebracht in de vennootschap, heeft deze vennoot bij de oorspronkelijke aankoop van dit goed normaal reeds het verkooprecht betaald. Ook wanneer hij vennoot was toen de vennootschap destijds het goed heeft aangekocht, werd er reeds verkooprecht betaald door de vennootschap zelf. In beide gevallen werd er dus op de oorspronkelijke verwerving van het goed al verkooprecht betaald. Vanuit economisch standpunt is er dan ook geen reden om de latere verkrijging anders te belasten dan op grond van haar gemeenrechtelijke aard. Het zou namelijk overdreven zijn de terugnemings van het ingebrachte onroerend goed opnieuw met een overgangsrecht te treffen. Ook is er hier geen sprake van een geval van bedrog zoals eerder aangehaald werd.¹⁷⁷ Er wordt namelijk geen verkooprecht

¹⁷³ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 767.

¹⁷⁴ SPARTAX, "Vlabel always rings twice: sequelthriller bij de uitbreng van vastgoed uit de vennootschap", 10/05/2019, www.spartax.eu/nl/nieuwsbrief/vlabel-always-rings-twice-sequel-thriller-bij-de-uitbreng-van-vastgoed-uit-de-vennootschap.htm.

¹⁷⁵ MvT bij het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, van het Wetboek der Successierechten en van het Wetboek der Zegelrechten, *Parl.St.* Senaat 1956-57, nr. 333, 28.

¹⁷⁶ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 830.

¹⁷⁷ Zie randnummer 8.

omzeild, dit werd al eens geheven.¹⁷⁸ In beide uitzonderingsgevallen heeft de vennoot het statuut van 'historische vennoot'. Wanneer er een geval van een historische vennoot voorhanden is, zal de verkrijging door deze historische vennoot belast worden volgens haar gemeenrechtelijke aard.

1. Goed komt toe aan de vennoot die de inbreng gedaan heeft

56. Volgens artikel 2.9.1.0.4., tweede lid, 1° VCF zal de verkrijging belast worden volgens haar gemeenrechtelijke aard als het gaat om onroerende goederen die in de vennootschap zijn ingebracht, als ze verkregen zijn door de persoon die de inbreng gedaan heeft. Zoals hierboven reeds werd vermeld, is er in deze hypothese geen bedrog aanwezig. Ook vanuit economisch standpunt zou het overdreven zijn om de terugneming van het ingebrachte onroerend goed opnieuw met een overgangsrecht te treffen.¹⁷⁹

57. Het is niet vereist dat de persoon die de inbreng gedaan heeft zonder onderbreking vennoot gebleven is. Deze voorwaarde staat namelijk niet in de wet.¹⁸⁰ Hij mag dus na de inbreng zijn aandelen afgestaan hebben. Het is wel vereist dat hij op het moment van de uitbreng opnieuw een participatie in de vennootschap verworven heeft.¹⁸¹

58. Het voordeel van deze uitzondering wordt bij rechtsopvolgers-natuurlijke personen uitgebreid tot de erfgenamen en legatarissen van de oorspronkelijke inbrenger alsook de erfgenamen van de erfgenamen.¹⁸² Het is vereist dat de erfgenaam-verkrijger de participatie van de overledene voor het geheel of voor een deel in volle eigendom verkreeg. De erfgenaam die enkel het vruchtgebruik of de blote eigendom verkregen heeft in de nalatenschap kan ook enkel voor dit vruchtgebruik of deze blote

¹⁷⁸ SPARTAX, "Vlabel always rings twice: sequelthriller bij de uitbreng van vastgoed uit de vennootschap", 10/05/2019, www.spartax.eu/nl/nieuwsbrief/vlabel-always-rings-twice-sequel-thriller-bij-de-uitbreng-van-vastgoed-uit-de-vennootschap.htm.

¹⁷⁹ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 829-830.

¹⁸⁰ Antwerpen 16 maart 1994, *Notariaat* 1994, 4-6.

¹⁸¹ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 830.

¹⁸² Y. DESMYTTÈRE, "Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten", *Not.Fisc.M.* 2018, 13. ; Besl. 24 december 1958, nr. 36, *Rep.RJ*, R 129/01-01. Besl. 17 mei 1960, nr. E.E./76.113, *Rep.RJ*, R 129/01-02.

eigendom onder de uitzondering vallen. Wanneer de participatie van de overledene niet is overgegaan ingevolge zijn overlijden maar via schenking, zal de begiftigde niet onder de uitzondering vallen.¹⁸³

59. Onder deze uitzondering kan de vraag gesteld worden naar de toepassing van de regeling van ‘de historische vennoot’ wanneer de aandelen niet op naam van beide echtgenoten ingeschreven worden in het register van aandelen en er nadien tot een onttrekking wordt overgegaan.¹⁸⁴ Het probleem stelt zich als volgt: het kan voorkomen dat een gemeenschappelijk goed door beide echtgenoten wordt ingebracht in de vennootschap waarbij de economische waarde van de toegekende effecten toebehoort aan het gemeenschappelijk vermogen maar de effecten allen op naam van één echtgenoot staan.¹⁸⁵ Wanneer het onroerend goed later onttrokken wordt, wordt de vraag gesteld naar het statuut van de ‘historische vennoot’.

Als de echtgenoten nog steeds gehuwd zijn onder het stelsel van gemeenschap, is er geen probleem. De uitzondering zal spelen aangezien het goed terugkeert naar het vermogen dat het goed destijds heeft ingebracht, namelijk het gemeenschappelijk vermogen. Het zal zonder belang zijn dat slechts één van de echtgenoten de hoedanigheid bezit van vennoot, gezien enkel de aandelen op zijn/haar naam werden ingeschreven. De latere verkrijging van het onroerend goed door de huwgemeenschap, ook al was slechts een van de gehuwden vennoot en heeft deze de inbreng gedaan, zal van de uitzondering genieten.¹⁸⁶

Indien de echtgenoten ondertussen uit de echt gescheiden zijn ten tijde van de uitbreng, ligt dit moeilijker. VLABEL besliste dat wanneer het goed terugkeert naar de (ex-)echtgenoot-vennoot (degene op wiens naam de aandelen staan), dit goed ten belope van de helft onder de uitzonderingsregel zal vallen. De vennoot heeft namelijk destijds het goed voor de helft ingebracht. Wanneer het goed echter zou toekomen aan de andere (ex-)echtgenoot, die geen vennoot is, dan speelt de uitzondering gewoon niet. Hierop zal dan het verkooprecht van toepassing zijn voor het gehele goed.¹⁸⁷

¹⁸³ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 831.

¹⁸⁴ E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 178-179.

¹⁸⁵ Artikel 1405, § 1, 5° j° artikel 1401, §1, 5° BW.

¹⁸⁶ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 837.

¹⁸⁷ VLABEL-standpunt nr. 15177 d.d. 21/12/2015, gepubliceerd op 14 januari 2016.

SPRUYT meent echter dat er een nuance gemaakt moet worden tussen de situatie waar het goed wordt uitgebracht ten tijde van de postcommunautaire onverdeeldheid (de vereffening-verdeling van de huwgemeenschap werd nog niet afgesloten) en de situatie waar het goed wordt uitgebracht na het afsluiten van de vereffening-verdeling.

Wanneer we in de eerste situatie zitten, zou volgens SPRUYT hetzelfde regime gevolgd moeten worden als wanneer de echtgenoten wel nog gehuwd zouden zijn. De verdeling van de aandelen heeft op dit moment namelijk nog niet plaatsgevonden en deze gemeenschappelijke delen maken nog steeds deel uit van de postcommunautaire onverdeeldheid. Vanuit de optiek van artikel 1405, §1, 5° BW zou het logisch zijn dat de mede-verkrijgende echtgenoot die destijds geen inbrengende vennoot was, maar wel een mede-eigenaar van het onroerend goed, fiscaal gelijk behandeld wordt als de echtgenoot-inbrenger die hierdoor alleen vennoot geworden is.¹⁸⁸ Bij een uitbreng zal dit onroerend goed dus in de postcommunautaire onverdeeldheid vallen. Net als bij een gemeenschappelijk vermogen zal hier dus de uitzondering toegepast worden. Dit betekent dat er belast zal worden volgens de aard van de verkrijging. Bestaat de vennootschap enkel uit de echtgenoot-vennoot, dan zal het algemeen vast recht verschuldigd zijn aangezien er geen verdeling in het spel is. Bestaat de vennootschap uit meerdere vennoten, dan zal het verdeelrecht geheven worden op het bijkomend verkregen deel. Dit zal niet op de gehele verkoopwaarde zijn aangezien deze postcommunautaire onverdeeldheid zelf nog een onverdeeldheid uitmaakt.¹⁸⁹

Wanneer het onroerend goed wordt toebedeeld na de vereffening-verdeling van de huwgemeenschap, speelt Standpunt 15177 wel ten volle. Werden de aandelen finaal toebedeeld aan de ex-echtgenoot-inbrenger, dan zal hij voor de latere verkrijging van het onroerend goed ten belope van de helft onder de uitzondering van historische vennoot vallen. Werden de aandelen toebedeeld aan de ex-echtgenoot niet-inbrenger dan is de uitzondering niet van toepassing. Artikel 2.9.1.0.4. VCF viseert namelijk enkel vennoten.¹⁹⁰

¹⁸⁸ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 839.

¹⁸⁹ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 837-838.

¹⁹⁰ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 841.

60. In het kader van de toebedeling van aandelen bij een vereffening-verdeling van de huwgemeenschap ingevolge een echtscheiding zal de notaris dus de nodige aandacht moeten besteden aan bovenstaande problematiek. Wanneer één echtgenoot destijds de inbreng gedaan heeft, zal een toebedeling van deze aandelen aan deze echtgenoot voordelig kunnen zijn met het oog op latere registratierechten. Verkrijgt deze inbrengende echtgenoot later het onroerend goed uit een personenvennootschap, dan zal dit onder de uitzonderingsregel vallen. Worden de aandelen daarentegen toebedeeld aan de niet-inbrengende echtgenoot, dan zal een latere verkrijging voor de heffing onder het verkooprecht vallen.

2. Goed komt toe aan de vennoot die reeds deze hoedanigheid had op het moment van verkrijging door de vennootschap met betaling van het verkooprecht

61. Deze tweede uitzondering uit artikel 2.9.1.0.4., tweede lid, 2° VCF voorziet in een dubbele voorwaarde. De verkrijging zal volgens haar gemeenrechtelijke aard belast worden wanneer de onroerende goederen door de vennootschap werden verkregen met betaling van het voor de verkopen bepaald registratierecht en het vaststaat dat de vennoot deel uitmaakte van de vennootschap toen deze de goederen verkreeg.

62. Net als bij de eerste uitzondering is er hier geen sprake van bedrog en is de afwijking te rechtvaardigen door het feit dat de vennootschap reeds het verkooprecht betaald heeft en het patrimonium van de vennootschap en de vennoten feitelijk verstrengeld zijn. Het zal echter niet vereist zijn dat daadwerkelijk het verkooprecht van 10% betaald werd bij de verkrijging van het onroerend goed door de vennootschap.¹⁹¹

Ten eerste zal deze uitzondering eveneens van toepassing zijn wanneer het onroerend goed destijds verkregen werd met de betaling van het verlaagd tarief van 4% voor de verkopen die uit de hand en bij authentieke akte gedaan worden aan personen die hun beroep maken van het kopen en verkopen van onroerende goederen.¹⁹² Deze beroepskopers kunnen namelijk

¹⁹¹ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 846.

¹⁹² Mits uiteraard aan alle voorwaarden om van dit verlaagde tarief te kunnen genieten werd voldaan: artikel 2.9.4.2.4. VCF.

ook een rechtspersoon zijn en aldus zal het (verlaagde) verkooprecht betaald zijn door deze vennootschap.¹⁹³

Ten tweede zal de uitzondering voor geheel het onroerend goed spelen wanneer de vennootschap tegen het verkooprecht een perceel grond heeft verkregen en hier vervolgens gebouwen heeft opgericht. Door de werking van de natrekking zijn de grond en de gebouwen verenigd tot één onroerend goed en zal de uitzondering niet enkel spelen voor de verkrijging van de grond maar ook voor de verkrijging van de gebouwen.¹⁹⁴

Ten derde kan de vennootschap een goed ook ‘verkrijgen’ ingevolge een inbreng door een natuurlijk persoon van een onroerend goed dat gedeeltelijk of geheel tot bewoning wordt aangewend of bestemd is. Op deze inbreng wordt namelijk het verkooprecht geheven.¹⁹⁵ Deze goederen zijn dus door de vennootschap verkregen met betaling van het voor de verkopen bepaalde registratierecht. Vandaar dat niet enkel de inbrengende vennoot onder een uitzonderingsregel kan vallen, ingevolge de eerste uitzonderingssituatie, maar ook een andere niet-inbrengende vennoot die ten tijde van de inbreng al deze hoedanigheid had. Deze valt dan onder de tweede uitzonderingsmogelijkheid van de ‘historische vennoot’.¹⁹⁶

Tot slot kan de vraag gesteld worden of de uitzondering ook zal gelden wanneer de vennootschap de grond en de constructies onder het stelsel van de btw verkregen heeft. Bij een federale Beslissing van 10 december 1985 werd reeds aanvaard dat, ook al heeft de vennootschap het goed destijds slechts gedeeltelijk (nl. de grond) met betaling van het verkooprecht verworven en gedeeltelijk onder het btw-stelsel (nl. het gebouw), de uitzonderingsregel toch voor het geheel van toepassing is.¹⁹⁷ Ook wanneer de aankoop volledig onder het btw-stelsel viel, zal de uitzondering van toepassing zijn op de latere verkrijging van

¹⁹³ J. DEVOS, “Artikel 129, derde lid, 2° W.Reg. ook van toepassing in geval van verlaagd registratierecht voor beroepsverkopers”, *Registratierechten* 2008, 6-7. ; Besl. 3 juli 2009, nr. E.E./103.286, *Rep.RJ*, R 129/26-01. ; VLABEL volgt dit federale standpunt: VLABEL-standpunt nr. 15101 d.d. 06/07/2015, gepubliceerd op 11 augustus 2015.

¹⁹⁴ E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 177. ; Besl. 25 maart 1963, nr. E.E./76.167, *Rep.RJ* R 129/10-01. ; VLABEL-standpunt nr. 16002 d.d. 11/01/2016, gepubliceerd op 25 januari 2016.

¹⁹⁵ Artikel 2.9.1.0.1. VCF j° Artikel 115bis W.Reg.

¹⁹⁶ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 848.

¹⁹⁷ Besl. 10 december 1985, nr. E.E./89.767, *Rep.RJ* R 129/14-02. ; X, “Registratierechten. Vennootschap. Overdracht onroerend goed aan vennoot.”, *Fiscoloog* 2013, 13.

het onroerend goed door de vennoot.¹⁹⁸ Ook VLABEL aanvaardt de toepassing van de uitzondering op de verkrijging van het onroerend goed wanneer het btw-stelsel toepasselijk was op de verkrijging door de vennootschap. Hiervoor geldt het adagium: 'Vrijstelling geldt als betaling'.¹⁹⁹

§ 4. Kwalificatie volgens gemeen recht

63. Wanneer de vennoot die het onroerend goed verkrijgt uit de vennootschap zich op één van de uitzonderingen van de 'historische vennoot' kan beroepen, zal er een heffing plaatsvinden overeenkomstig het civiel karakter van deze verkrijging. De verkrijging kan aldus belast worden met het verkooprecht, het verdeelrecht of het algemeen vast recht.

1. Verkooprecht

64. Het is niet omdat er een uitzonderingsbepaling van toepassing is en de fictie van het verkooprecht uit artikel 2.9.1.0.4., eerste lid VCF niet speelt, dat niet alsnog het verkooprecht van toepassing kan zijn. Het kan namelijk mogelijk zijn dat de verkrijging de gemeenrechtelijke karakteristieken vertoont van een verrichting die volgens het gemeen recht onder het verkooprecht valt.²⁰⁰ Dit zal het geval zijn wanneer de verkrijging door de vennoot neerkomt op een overeenkomst waarbij de vennootschap het onroerend goed aan de verkrijgende vennoot verkoopt of tegen vergelding overdraagt. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een zuivere verkoop aan de vennoot tegen betaling van een prijs of een ruil tussen de vennootschap en de vennoot.²⁰¹

65. Soms is het minder duidelijk of een bepaalde verrichting gekwalificeerd kan worden als een overdragende overeenkomst onder bezwarende titel. Bij de dividenduitkering in natura werd hierboven reeds uiteen gezet dat dit voor sommigen een inbetalinggeving is en aldus het verkooprecht

¹⁹⁸ Besl. 4 augustus 2011, nr. E.E./104.339, *Rep.RJ* R 129/14-04.

¹⁹⁹ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17050, *d.d.* 22/01/2018, gepubliceerd op 9 februari 2018. ; B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, *Kapitaalvorming van vennootschappen. Registratierechten en BTW*, Diegem, CedSamsom, 2001, 276.

²⁰⁰ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 853.

²⁰¹ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 865.

verschuldigd is bij de uiteindelijke toebedeling aan een vennoot. Andere menen dat in eerste instantie de wachtregeling van toepassing is wanneer de dividenduitkering in natura gebeurt aan alle vennoten naar verhouding van hun aandelenbezit. Wanneer later tot de toebedeling wordt overgegaan zou het verdeelrecht verschuldigd zijn, niet het verkooprecht.²⁰²

2. Verdeelrecht

66. Een tweede mogelijke verkrijging is deze ten gevolge van een verdeling. De uiteindelijke verkrijging van het onroerend goed uit de vennootschap is in dit geval het gevolg van een latere verrichting tussen de deelgenoten. Deze verrichting is de uitonverdeeldheidtreding tegen betaling van een oplegsom, waarbij het onroerend goed door de deelgenoten toebedeeld wordt aan een of meerdere vennoten die zich op de uitzondering van historische vennoot kunnen beroepen. Wanneer er een toebedeling is aan één vennoot en hiermee de onverdeeldheid een einde neemt, wordt in dit geval het verdeelrecht van 2,5% geheven op de totale verkoopwaarde van het onroerend goed. Wanneer er een onverdeeld deel wordt afgestaan maar de onverdeeldheid geen einde neemt, zal het verdeelrecht geheven worden op de delen die iedere deelgenoot bij verkrijgt.²⁰³

Toebedeling na toepassing van de wachtregeling

67. Hierboven zagen we reeds dat op de verkrijging van alle vennoten naar verhouding van hun aandeel ingevolge de sluiting van de vereffening of een terugbetaling van inbreng (de oude kapitaalvermindering in natura) of eventueel zelfs een dividenduitkering in natura, de *wachtregeling* wordt toegepast. Hierop is enkel het algemeen vast recht verschuldigd. Na deze afgifte aan alle vennoten samen zullen zij daadwerkelijk in onverdeeldheid zijn met elkaar. Wanneer de vennoten dan later overgaan tot een toebedeling van het onroerend goed aan één van hen, zal het verdeelrecht verschuldigd zijn. Een latere toebedeling is dan ook een echte civielrechtelijke verdeling.²⁰⁴

²⁰² Zie randnummers 47-49. ; E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 872.

²⁰³ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 854.

²⁰⁴ S. VAN CROMBRUGGE, “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 730.

68. Het is echter ook mogelijk dat er een verkrijging is door de vennoten, doch niet in verhouding tot hun aandelenbezit. In dit geval kan de wachtregeling geen toepassing vinden en is er eigenlijk meteen sprake van een toebedeling aan een vennoot. Wanneer de verkrijger zich bevindt in een uitzonderingsgeval zal de vraag zijn wat de *aard* is van deze verkrijging door deze vennoot.

De heffing van het verdeelrecht veronderstelt dat er vooraf een onverdeeldheid bestaat. Aangezien tijdens de duur van de vennootschap de maatschappelijke goederen uitsluitend eigendom zijn van de vennootschap bezitten de vennoten hierop geen recht van mede-eigendom. Men zou dan ook kunnen aannemen dat verkrijgingen tijdens de duur van de vennootschap, buiten toepassing van de wachtregeling, steeds aanleiding zouden geven tot de heffing van het verkooprecht.²⁰⁵

Toch besloot de federale Administratie in het geval van een toebedeling aan een vennoot in het kader van een uittrede dat hierop het *verdeelrecht* en niet het verkooprecht verschuldigd is wanneer de verkrijgende vennoot zich in een uitzonderingssituatie bevindt.²⁰⁶ In een andere beslissing stelt de Administratie dat eveneens het verdeelrecht verschuldigd is in een geval waar uit een vennootschap met drie vennoten (A, B en C) een onroerend goed wordt toegekend aan A en B, ieder voor de helft.²⁰⁷ Ook dit is dus een geval van een asymmetrische toebedeling waarop het verdeelrecht werd toegepast buiten het kader van een vereffening. Tot slot bevestigt de Administratie in een voorafgaande beslissing de toepassing van het verdeelrecht in een geval waar één van de vennoten een onroerend goed verkrijgt buiten het geval van een vereffening.²⁰⁸ Op die manier stelt de Administratie

²⁰⁵ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 858.

²⁰⁶ Besl. 31 juli 1961, nr. E.E./76.400, *Rep.RJ*, R 129/06-01. "Artikel 129 is eveneens toepasselijk op de akte waaruit blijkt dat een van de vennoten in een vennootschap onder gezamenlijke naam zich uit de vennootschap terugtrekt en, voor zijn part, maatschappelijke onroerende goederen ontvangt, zonder dat er aan de vennootschap een einde gesteld wordt onder de andere vennoten. In beginsel is het op de verkopen van onroerende goederen gevestigd recht verschuldigd; in de mate waarin de verkrijger van de onroerende goederen het voordeel van een der in het laatste lid van artikel 129 voorzien uitzonderingen kan genieten, is op de toebedeelde onroerende goederen alleen het recht van 1 t.h. verschuldigd ten titel van gedeeltelijke verdeling."

²⁰⁷ Besl. 18 januari 1966, nr. E.E./79.332, *Rep.RJ*, R 129/06-02. De Administratie spreekt hier over een gedeeltelijke verdeling: "In 1965 wordt het onroerend goed uit de vennootschap getrokken en bij wijze van gedeeltelijke verdeling toegekend aan A en B, ieder voor de helft."

²⁰⁸ Voorafgaande beslissing nr. 2013.330, d.d. 22 oktober 2013, www.fisconetplus.be. "Dans l'acte juridique projeté, il est question d'un partage partiel de l'avoir social de la S.P.R.L. concernée avec attribution de l'immeuble à un associé sans contrepartie et sans que la société soit en liquidation. En la matière, la position administrative est certaine. [...] En principe, l'acte rend exigible le droit établi pour les ventes d'immeubles. Toutefois seul le droit de 1% est dû, au titre de partage partiel, si l'une des deux situations prévues au dernier alinéa de l'article 129 se trouve réalisée" Uit deze voorafgaande beslissing blijkt alvast niet dat het hier zou gaan

gedeeltelijke verdelingen tijdens de duur van de vennootschap ter zake registratierechten gelijk met verdelingen als gevolg van de ontbinding van de vennootschap.

Men gaat er hier dus vanuit dat de aard van deze verkrijging door de vennoot een uitonverdeeldheidtrekking is. Volgens VAN CROMBRUGGE is dit een foutieve analyse. Een civiele onverdeeldheid tussen vennoten zal pas kunnen ontstaan ná een afgifte van een onroerend goed in het kader van een vereffening aan alle vennoten samen of ingevolge een kapitaalvermindering in natura²⁰⁹. Als na deze afgifte uit onverdeeldheid getreden wordt, zal de aard van de latere toebedeling inderdaad een verdeling zijn. Gebeurt het voordien, dan is de aard van deze toebedeling volgens VAN CROMBRUGGE een overdracht ingevolge een overeenkomst onder bezwarende titel, meer bepaald ingevolge de oprichtingsovereenkomst van de vennootschap. De vennoot zou dit goed namelijk verkrijgen ingevolge zijn rechten die hij heeft verworven op basis van zijn inbreng in de vennootschap.²¹⁰ Aldus zou bij deze asymmetrische toebedeling het *verkooprecht* verschuldigd moeten zijn.

69. Naast de redenering die het verdeelrecht opeisbaar maakt (volgens de Administratie) en de redenering die het verkooprecht opeisbaar maakt (volgens VAN CROMBRUGGE), is er nog een derde mogelijke denkpiste. Bij een asymmetrische toebedeling²¹¹ zal de wachtregeling niet van toepassing zijn. Vervolgens moeten we kijken of de verkrijgende vennoot zich in een uitzonderingsgeval bevindt. Indien dit het geval is, moeten we kijken naar de aard van de verkrijging van deze vennoot. Deze verkrijging is inderdaad, volgens mij, geen verdeling, aangezien de vennoot helemaal nog niet in onverdeeldheid is met de andere vennoten. Tot aan de effectieve afgifte aan alle vennoten (of toebedeling aan één vennoot wanneer dit asymmetrisch is) blijft de eigendom van het onroerend goed bij de vennootschap en bezitten de vennoten hierop geen recht van mede-eigendom.²¹² Volgens mij is de aard van deze asymmetrische toebedeling ingevolge het besluit tot terugbetaling van inbreng (de oude kapitaalvermindering in natura) of vereffening dan ook iets anders.

om een uittrede van de vennoot, doch wel over een asymmetrische toebedeling van een onroerend goed uit de vennootschap.

²⁰⁹ Thans de terugbetaling van inbreng.

²¹⁰ S. VAN CROMBRUGGE, "Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid" in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 721.

²¹¹ Aangezien de wachtregeling niet speelt wanneer niet alle vennoten het onroerend goed verkrijgen naar verhouding van hun aandelen spreek ik hier over een 'toebedeling'.

²¹² E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 858.

Aangezien in het kader van de wachtregeling reeds geargumenteed werd dat de verkrijging ingevolge de sluiting van de vereffening een verkrijging is ingevolge een ‘feit’²¹³ en de verkrijging ingevolge kapitaalvermindering in natura²¹⁴ een verkrijging is ingevolge een ‘besluit’ en geen volkomen conventionele grondslag heeft²¹⁵, zou volgens mij gesteld kunnen worden dat ook hier enkel het *algemeen vast recht* opeisbaar is. De enige vereiste die niet vervuld is voor de wachtregeling bij de asymmetrische toebedeling, is de evenredige toekenning aan de vennoten ingevolge hun aandelen in de vennootschap. Dit maakt de wachtregeling niet mogelijk maar verandert volgens mij de kwalificatie niet dat deze verkrijging noch overdragend is, noch een verdeling inhoudt en aldus geen evenredige belasting opeisbaar maakt.

Primeert het verdeelrecht op het verkooprecht ingeval de vennoot tevens mede-eigenaar is?

70. In bovenstaande gevallen gingen we ervan uit dat de eigendomsrechten van het onroerend goed voor 100% toebehoorden aan de vennootschap. In dit geval zal telkens nagegaan worden of er sprake is van een uitzonderingsgeval en wat dan de aard is van de verkrijging. De vraag kan echter ook gesteld worden of deze redenering anders is wanneer de vennoot tevens mede-eigenaar is van het onroerend goed. De vennoot heeft dus *samen* met de vennootschap een onroerend goed aangekocht in onverdeeldheid.

71. Vóór de federale Beslissing van 22 september 2014 werd er aangeraden om als vennoot samen met de vennootschap een onroerend goed aan te kopen en zo te anticiperen op de latere onttrekking van het onroerend goed. In dit geval zou, ongeacht de rechtsvorm en ongeacht of men zich in een uitzonderingsgeval bevindt, het verdeelrecht toepasselijk zijn. Het zou namelijk volstaan om van bij het begin een ‘echte’ onverdeeldheid te creëren tussen de vennootschap enerzijds en één of meerdere vennoten anderzijds.²¹⁶ Men nam traditioneel aan dat de artikelen 129 en 130 W.Reg. (2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF) enkel van toepassing waren op de verkrijging als *vennoot*. Ingeval de vennoot tevens *mede-eigenaar* was, zou de hoedanigheid van mede-eigenaar primeren op deze van vennoot.²¹⁷

²¹³ Zie randnummer 29.

²¹⁴ Thans een terugbetaling van inbreng.

²¹⁵ Zie randnummer 40.

²¹⁶ E. SPRUYT, “Onttrekking van onroerend goed aan de vennootschap”, *A.F.T.* 1995, 96. ; E. SPRUYT, “Help! Mijn villa zit in mijn vennootschap: recente ontwikkelingen omtrent onttrekking van onroerend goed uit de vennootschap”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 5.

²¹⁷ B. CARDOEN, “Afstand onverdeelde delen aan vennoot: verkooprecht?”, *Fiscoloog* 2014, 1-3. ; E. SPRUYT en P. VAN MELKEBEKE, “De onttrekking van onroerend goed aan een vennootschap – Bespreking van de artikelen

72. De federale Beslissing van 22 september 2014²¹⁸ kwam dan ook als een grote verrassing. Zonder dat de betrokken wetteksten gewijzigd werden, zou de fiscus deze bepalingen opeens op een andere manier toepassen dan hij voorheen deed.²¹⁹ Hier bepaalde de Administratie dat wanneer de vennoot tevens de hoedanigheid heeft van mede-eigenaar, het verkooprecht geheven zal worden op de latere verkrijging. Artikel 129, eerste lid W.Reg. zou ondubbelzinnig zijn en geen onderscheid maken tussen de hoedanigheid als vennoot of mede-eigenaar. Artikel 129 W.Reg. zou gelden als *lex specialis* ten opzichte van de algemene wettekst van artikel 109 e.v. W.Reg. (de regels betreffende de verdeling).

Wat betreft de personenvennootschappen kunnen de uitzonderingsgevallen wel nog soelaas bieden: valt de verkrijgende vennoot onder dergelijke uitzondering, dan zou de verkrijging belast worden volgens de aard, zijnde een verdeling.²²⁰ Wanneer de vennoot echter geen historische vennoot is maar wel vennoot – mede-eigenaar, dan zal volgens de Administratie sowieso het verkooprecht geheven worden. Ook in het geval het een verkrijging uit een kapitaalvennootschap betreft, waar geen uitzonderingen voorzien zijn, zou sowieso het verkooprecht geheven worden op de verkrijging door de vennoot – mede-eigenaar.²²¹

Het was uitkijken hoe VLABEL hierover ging beslissen. In zijn Voorafgaande beslissing van 26 oktober 2015 volgde VLABEL de federale redenering.²²² Ook VLABEL meent dat de wettekst duidelijk is, niet voor interpretatie vatbaar is en dat er dus toepassing gemaakt moet worden van het verkooprecht.²²³

Deze standpunten door beide administraties hebben dus hun belang ingeval er sprake is van een verkrijging uit een personenvennootschap waarbij er geen toepassing is van de uitzondering van de ‘historische vennoot’ of wanneer het een verkrijging betreft uit een kapitaalvennootschap. Hoewel deze redenering dus ook van belang is onder het deel van de kapitaalvennootschap, wordt ze hier al uiteengezet.

129 en 130 W.Reg.” in J. VERSTAPPEN, K. VERHEYDEN en M. EEMAN (eds.), *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2009, 273-274.

²¹⁸ Besl. 22 september 2014, nr. E.E./106.218, *Rep.RJ* R 129/27-01 en *Rep.RJ* R 130/06-01.

²¹⁹ T. DUMONT, “Afstand van onverdeelde rechten aan een vennoot voortaan onderworpen aan het verkooprecht (volgens de fiscus)”, *Registratierechten* 2015, 4.

²²⁰ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17006, d.d. 20/03/2017, gepubliceerd op 4 april 2017.

²²¹ E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 182.

²²² Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 15001, d.d. 16/12/2015, gepubliceerd op 18 november 2015.

²²³ J. VAN DYCK, “Afstand onverdeelde delen aan vennoot: Vlaams volgt federaal”, *Fiscoloog* 2015, 14-16.

73. VLABEL heeft voor zijn beslissing verschillende argumenten aangehaald. Ten eerste zou de wettekst ondubbelzinnig zijn en geen interpretatie behoeven. Ten tweede zouden de artikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF *lex specialis* zijn. Ten derde zou de toepassing van deze artikelen in plaats van het verdeelrecht gelegen zijn in hun fraudebestrijdend karakter.

74. De letterlijke tekst van de wetsartikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF die het verkooprecht toepasselijk maken, spreekt over “*de verkrijging, op welke wijze ook*”. Dit is een ruime bewoording en zou volgens de fiscus ook de verkrijging als mede-eigenaar omvatten. Toch blijkt nergens dat deze artikelen de normale werking van artikel 2.10.1.0.1. VCF buitenspel wilden zetten. Dit artikel bevat zelf trouwens ook een duidelijke bewoording. Volgens SPRUYT moet in geval van twee duidelijke wetsbepalingen voorrang gegeven worden aan de meest gunstige interpretatie voor de belastingplichtige ingevolge het adagium “*in dubio contra fiscum*”.²²⁴

75. Vervolgens meent de fiscus dat de *lex specialis* (zijnde de artikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF) voorrang moeten hebben op de algemene wetteksten (zijnde artikel 2.10.1.0.1. VCF). Het tegenargument is hier dat het adagium “*lex specialis derogat legi generali*” niet erkend wordt als algemeen rechtsbeginsel door het Hof van Cassatie.²²⁵

76. Volgens de Administratie is de wettekst dus ondubbelzinnig. Vervolgens zou bij een duidelijke wettekst de bedoeling van de wetgever niet nagegaan moeten worden. Nochtans is het zo dat ook tegen een duidelijke wettekst het doel en de strekking van deze wettekst ingeroepen kunnen worden. Er zou moeten nagegaan worden wat de bedoeling van de wetgever is, zelfs bij een duidelijke tekst.²²⁶ VLABEL geeft echter zelf aan wat de bedoeling van de wetgever was met deze artikelen. Zij wijst op het feit dat deze artikelen anti-fraude-artikelen zijn en om die reden zouden primeren op artikel 2.10.1.0.1. VCF. Hierboven werd reeds uiteen gezet dat de *ratio legis* van deze artikelen inderdaad bedrogvoorkomend is maar het geval waarin de vennoot tevens mede-eigenaar is, is geen bedrieglijk geval dat de wetgever voor ogen had. Wanneer de vennoot namelijk samen met de vennootschap destijds een onroerend goed heeft aangekocht, werd er op het gehele goed reeds verkooprecht

²²⁴ E. SPRUYT, “De Vlaamse registratiebelasting” in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 183.

²²⁵ B. CARDOEN, “Afstand onverdeelde delen aan vennoot: verkooprecht?”, *Fiscoloog* 2014, 1.

²²⁶ E. SPRUYT, “Vlaamse ruling inzake verkrijging onroerend goed door een vennoot uit een NV: VLABEL blijft volharden in de boosheid”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 14.

betaald. Op een latere verkrijging zou ook opnieuw een evenredig registratierecht betaald worden door deze partijen, namelijk het verdeelrecht.²²⁷

VLABEL bevestigt in haar standpunt dat de vennootschap op de verkrijging van haar onverdeeld aandeel inderdaad ook het verkooprecht betaald heeft maar dat deze vennootschap het verkregen gebouw kon afschrijven en dat er tal van kosten aftrekbaar waren. Blijkbaar is fiscale optimalisatie niet langer aanvaardbaar voor VLABEL?²²⁸

77. Tot slot kan hier ook terugverwezen worden naar de verschillende redenering van VLABEL bij een verkrijging door de enige vennoot in een EBVBA naargelang deze vennoot wel of niet tevens mede-eigenaar was.²²⁹ Aanvankelijk meende VLABEL dat het algemeen vast recht moest plaatsmaken voor het verdeelrecht wanneer de verkrijgende vennoot tevens een mede-eigenaar was van het onroerend goed. Gelukkig kwam VLABEL hierop terug en meende zij dat de verkrijging ingevolge vereffening van een EBVBA niet voortvloeit uit een overeenkomst tussen de vennoot en vennootschap en er dus geen Vlaamse registratiebelasting verschuldigd is. Hierbij speelde het ook geen rol meer dat de vennoot al dan niet in onverdeeldheid was met de vennootschap m.b.t. het betrokken onroerend goed. Als VLABEL niet was teruggekomen op haar oorspronkelijk standpunt zou dit wel zeer inconsistent geweest zijn. De ene keer laat zij het verdeelrecht primeren, de andere keer niet.

78. Niettegenstaande de bovenstaande argumenten heeft het hof van beroep te Gent de Administratie gelijk gegeven in twee arresten.²³⁰

Bij het arrest van 19 juni 2018 ging het over een NV die in onverdeeldheid met haar vennoten een onroerend goed had gekocht. Bij latere toebedeling van dit goed wilden zij dat het verdeelrecht toepasselijk was maar ingevolge de federale Beslissing van 22 september 2014 werd het verkooprecht geheven. De rechter aanvaardde dat, hoewel deze situatie zowel onder artikel 109 W.Reg. (verdeelrecht) als artikel 130 W.Reg. (verkooprecht) valt, slechts één van die bepalingen kan worden toegepast. Het Hof besloot dat de formulering van artikel 130 W.Reg. onmiskenbaar te kennen geeft dat deze bepaling van toepassing is, ook al gaat het niet

²²⁷ E. SPRUYT, "De Vlaamse registratiebelasting" in E. SPRUYT, N. GEELHAND de MERXEM en H. PELGROMS (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 185.

²²⁸ E. SPRUYT, "Vlaamse ruling inzake verkrijging onroerend goed door een vennoot uit een NV: VLABEL blijft volharden in de boosheid", *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 15.

²²⁹ Zie randnummer 22.

²³⁰ Gent 19 juni 2018, *Rec.gén.enr.not.* 2019, 393-395. ; Gent 18 december 2018, *Rec.gén.enr.not.* 2019, 396-397.

over een verkoop. Zelfs al gaat het hier dus om een verdeling, deze specifieke regeling (*lex specialis*) is van toepassing en het verkooprecht is verschuldigd.

Bij het arrest van 18 december 2018 kwam de rechter tot dezelfde conclusie, maar dan onder de huidige VCF artikelen. Wat betreft het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel meent het Hof dat de betreffende wetgeving ‘wel degelijk duidelijk, eenduidig en voorzienbaar is’. De analyse van de FOD Financiën en van VLABEL is volgens het Hof een logisch gevolg van de wettekst.

79. Bovenstaande rechtspraak stuitte op dezelfde kritiek als deze die er bestond op de federale en Vlaamse standpunten.²³¹ Tegen deze arresten zou dan ook reeds een Cassatieberoep ingesteld zijn met onder andere de argumenten dat er een schending van het gelijkheidsbeginsel voorligt wegens de verschillende behandeling als vennoot of als vennoot – mede-eigenaar²³² en een schending van het *non bis in idem* beginsel. De discussie zal dus beslecht moeten worden door het Hof van Cassatie.²³³

3. Algemeen vast recht

80. Wanneer de enige vennoot onder een uitzonderingssituatie valt en hij of zij het onroerend goed verkrijgt van de vennootschap ingevolge een (rechts)feit, zal geen evenredig registratierecht geheven worden. Wanneer dus in een eenpersoonsvennootschap de enige vennoot een goed verkrijgt ingevolge de sluiting van de vereffening of ingevolge een terugbetaling van inbreng zal enkel het algemeen vast recht geheven worden.²³⁴ Dit werd vroeger niet aanvaard door VLABEL wanneer deze enige vennoot tevens een mede-eigenaar was, maar sinds 25 juli 2018²³⁵ aanvaardt zij dat enkel het

²³¹ S. VAN VEEN, “Onroerende verkrijging door vennoten in hoedanigheid van mede-eigenaar: toch verkooprecht in plaats van verdeelrecht”, *Registratierechten* 2019, 18-21. ; T. DE CLERCK, noot onder Gent 19 juni 2018, *T.F.R.* 2019, 81-85. ; T. DE CLERCK, “Hof van beroep Gent oordeelt dat het verkooprecht primeert op het verdelingsrecht bij de toedeling van een onroerend goed aan een vennoot middels akte afstand-deling”, *Registratierechten* 2018, 1-4.

²³² Ook SALENS stelde zich reeds de vraag of het standpunt van VLABEL en het hof van beroep te Gent verenigbaar is met een grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Volgens hem is het gemaakte onderscheid naargelang de verkrijger bij verdeling al dan niet vennoot is niet pertinent ten opzichte van het door de wetgever nagestreefde doel. P. SALENS, *Het verwerven van vastgoed via de vennootschap*, Brussel, Larcier, 2019, 112.

²³³ Uiteenzetting door Marie-Rose Van Vlasselaer op de vormingsnamiddag Fiscaliteit van Vlanot, 26/11/2019.

²³⁴ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting hierover randnummer 20 e.v. “Verkrijging door de enige vennoot” ; E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 876-877.

²³⁵ VLABEL-standpunt nr. 18052 d.d. 25/07/2018, gepubliceerd op 5 september 2018.

algemeen vast recht verschuldigd zal zijn, ongeacht of de vennoot in onverdeeldheid was met de betrokken vennootschap.

81. Tot slot kan hieronder ook melding gemaakt worden van het schenkrecht. Dit zal vaak voorkomen in een familiale context waar twee partners aandeelhouder zijn in een BV. Wanneer zij samen een onroerend goed uit de vennootschap halen naar evenredigheid van hun aandelen via bv. een terugbetaling van inbreng, zal de wachtregeling spelen en zal enkel het algemeen vast recht verschuldigd zijn. Wanneer zij dan vervolgens beslissen om niet tot een uitonverdeeldheidtrekking over te gaan maar om een gezamenlijke schenking aan bv. hun kind te doen, zal op deze overdracht enkel het schenkrecht verschuldigd zijn. In dit geval zal de Administratie er dus nooit toe komen om op de 'latere toebedeling' een evenredig registratierecht te heffen, want deze toebedeling is er nooit geweest.²³⁶ Er volgt dus geen belasting op de 'latere toebedeling' maar wel een belasting wegens de aard van een latere overdracht. Zo heeft men de latere heffing van een evenredig recht op een toebedeling als het ware 'overgeslagen'.

82. Wat indien we dezelfde situatie hebben als hierboven maar de beide partners-vennoten samen met de vennootschap een onroerend goed aangekocht hebben en zij aldus in onverdeeldheid zijn met deze vennootschap? Volgens mij zal dan dezelfde redenering gevolgd moeten worden als hierboven. De wachtregeling zal spelen en men wacht een latere toebedeling af. Aangezien volgens VLABEL de artikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5 VCF primeren op het verdeelrecht van artikel 2.10.1.0.1. VCF, moet hier eerst de wachtregeling van artikel 2.9.1.0.4., derde lid VCF toegepast worden. Bij de latere schenking door beide vennoten, die in onverdeeldheid gebleven zijn, zal enkel het schenkrecht geheven worden.

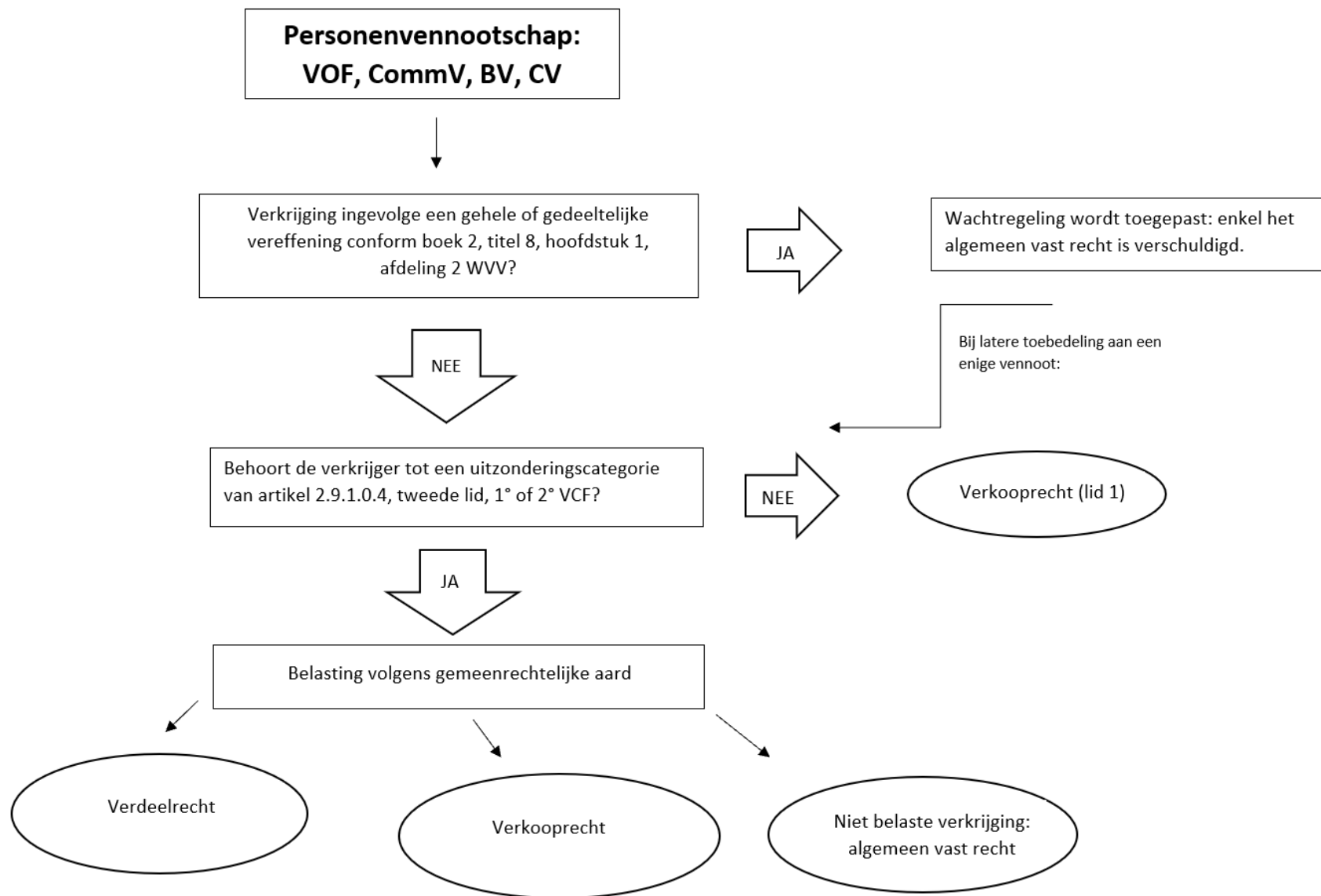
²³⁶ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 796, voetnoot 642.

§ 5. Schematische voorstelling

83. Samenvattend zal er voor de personenvennootschap gebruik gemaakt moeten worden van een trapsgewijs denkproces.²³⁷ Dit proces wordt hieronder schematisch weergegeven om de toepassing ervan in de praktijk te vergemakkelijken.²³⁸

²³⁷ E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 853-854.

²³⁸ Het schema werd gebaseerd op: E. SPRUYT, “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 853-854 en op de PowerPoint van M. DELANOTE (Bloom Law Firm), “Actuele topics fiscaliteit Vlaanderen: De Uitbreng”, september 2019.



Afdeling 2. Kapitaalvennootschap

84. Het toepasselijke artikel 2.9.1.0.5. voor de kapitaalvennootschappen in de VCF luidt als volgt:

Het verkooprecht wordt ook gevestigd op de verkrijging, op welke wijze ook, door een of meer vennoten van onroerende goederen die in België liggen en die voortkomen van een naamloze vennootschap, van een Europese vennootschap of van een Europese coöperatieve vennootschap.

Het eerste lid is niet van toepassing bij een verkrijging bij wijze van inbreng in een vennootschap.

Ook dit artikel werd ingevolge het decreet van 21 december 2018 aangepast aan het nieuwe WVV.²³⁹ In het WVV zullen enkel de NV, de Europese vennootschap en de Europese coöperatieve vennootschap nog ‘kapitaalvennootschappen’ zijn. Het kapitaalebegrip blijft namelijk enkel voor deze vennootschapsvormen behouden. Vandaar dat ook enkel deze vennootschapsvormen onder artikel 2.9.1.0.5. VCF zullen vallen. De andere vennootschapsvormen, waaronder ook de CV, worden onder artikel 2.9.1.0.4. VCF gebracht.²⁴⁰

§ 1. Wettelijke fictie

85. Wanneer een vennoot een onroerend goed zal verkrijgen uit een kapitaalvennootschap zal deze verkrijging belast worden met het verkooprecht, zonder onderscheid of de verkrijging volgens het gemeen recht overdragend of aanwijzend is. Dit is een wettelijke fictie waarbij de onttrekking van een onroerend goed uit het vennootschapsvermogen principieel fiscaal wordt gelijkgesteld met een overdracht onder bezwarende titel.²⁴¹ Aldus zal de vennoot het verkooprecht van 10% moeten betalen

²³⁹ Decr.VI. 21 december 2018 houdende diverse fiscale bepalingen, BS 28/12/2018.

²⁴⁰ T. DUMONT, “Aanpassingen van de VCF en het W.Reg. ingevolge het nieuwe WVV”, *Nieuwsbrief Registratierechten* 2019, 2. ; C. BUYSE, “Vlaams Gewest bereidt zich voor op komst nieuw vennootschapsrecht”, *Fiscoloog* 2018, afl. 1589, 6.

²⁴¹ Voor de volledigheid kan hier nogmaals vermeld worden dat dit volgens VAN CROMBRUGGE geen ‘fictiebepaling’ is maar een loutere bevestiging van de wetgever dat dit een verkrijging is door de vennoot ingevolge een overeenkomst onder bezwarende titel, namelijk de oprichtingsovereenkomst van de vennootschap. S. VAN CROMBRUGGE, “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 722.

op de verkoopwaarde, en dus niet op de boekwaarde, van het onroerend goed op datum van de onttrekking aan het vennootschapsvermogen.²⁴² Wanneer een onroerend goed echter door een vennootschap wordt ingebracht in een andere vennootschap, die een participatie bezit in de eerstgenoemde vennootschap, is enkel het inbrengrecht verschuldigd.²⁴³ Dat is de betekenis van het tweede lid van dit artikel. Buiten deze situatie van inbreng is er geen enkele uitzondering op de heffing van het verkooprecht. In tegenstelling tot de personenvennootschap wordt hier dus noch een wachtregeling voorzien bij een afgifte aan alle vennoten evenredig aan hun aandelenbezit, noch een uitzondering voor de 'historische vennoot'.

86. Zoals we zagen onder de personenvennootschap betekent dit dat ook een verkrijging ingevolge 'kracht van wet' onder het verkooprecht zal vallen.²⁴⁴ Dit is het gevolg van de ruime bewoording van het artikel dat de verkrijging viseert 'op welke wijze ook'. Volgens VLABEL zal het verkooprecht van artikel 2.9.1.0.5., eerste lid VCF dus ook spelen ingeval van een vervroegde beëindiging van erfpachtrecht en opstalrecht.²⁴⁵ Ook primeert dit artikel op het verdeelrecht wanneer de vennoten in onverdeeldheid zijn met de vennootschap.²⁴⁶

Volgens VAN CROMBRUGGE is de toepassing van de artikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF op verkrijgingen uit kracht van wet niet vanzelfsprekend. Het botst eigenlijk met het basisbeginsel van de registratierechten waarbij deze, behoudens kleine uitzonderingen, enkel overeenkomsten treffen. Volgens deze auteur kan getwijfeld worden aan een specifieke bedoeling van de wetgever om van dit principe af te wijken.²⁴⁷

²⁴² E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 878. ; M. DE MUNTER, "Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Fiscaalrechtelijke aspecten" in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 117.

²⁴³ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 879. ; Het verkooprecht is enkel verschuldigd wanneer het een inbreng betreft van onroerende goederen die gedeeltelijk of geheel tot bewoning aangewend worden of bestemd zijn. In de andere gevallen zal enkel het vast recht van € 50 verschuldigd zijn. Artikel 2.9.1.0.1. VCF j° 115bis W.Reg.

²⁴⁴ Zie randnummer 12.

²⁴⁵ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17024, d.d. 04/09/2017, gepubliceerd op 5 september 2017. ; Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18056, d.d. 18/02/2019, gepubliceerd op 13 maart 2019.

²⁴⁶ Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 15001, d.d. 16/12/2015, gepubliceerd op 18 november 2015.

²⁴⁷ S. VAN CROMBRUGGE, "Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid" in B. PEETERS (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 724. Zie voor een bespreking van kritiek op de toepassing van het verkooprecht op verkrijgingen uit kracht van wet ook randnummer 12.

87. Men heeft de bepalingen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF voorzien voor vennootschappen met rechtspersoonlijkheid om bepaalde misbruiksituaties tegen te gaan.²⁴⁸ Bij de personenvennootschappen zagen we dat de reden om uitzonderingen te voorzien gelegen was in het feit dat men een bepaalde vermogensverstrengeling tussen de vennoten en de vennootschap zag. Een personenvennootschap zou gekenmerkt worden door zijn *intuitu personae* karakter.²⁴⁹ Bij de kapitaalvennootschap ziet men dit dus niet zo. Nochtans is het tot op heden gehandhaafde onderscheid tussen de kapitaal- en personenvennootschap niet zo vanzelfsprekend.

88. Ten eerste zou volgens sommigen de strengere behandeling bij vennootschappen op aandelen (thans kapitaalvennootschappen) voortvloeien uit het feit dat de vennootschappen op aandelen vroeger effecten aan toonder konden uitgeven, wat makkelijker kon leiden tot manipulaties en misbruiken.²⁵⁰ Dit werd uitdrukkelijk vermeld in een verslag in de Senaat nadat de vraag gesteld was waarom de kapitaalvennootschappen niet eveneens in aanmerking konden komen voor de twee uitzonderingen op de heffing van het recht op de verkoop. Hierop antwoordde men dat deze verschillende behandeling verantwoord was door het feit dat de personenvennootschappen aandelen op naam hebben en de kapitaalvennootschappen ‘aandelen aan toonder’ konden verschaffen. Hierdoor blijven de eigenaars van de aandelen anoniem, met alle gevolgen van dien (zijnde mogelijke gevallen van misbruik). De keuze voor deze ‘naamloosheid’ moet ten volle gedragen worden door de partijen. Zij hadden namelijk evengoed een personenvennootschap kunnen kiezen.²⁵¹ Deze mogelijkheid om effecten aan toonder te verschaffen is echter afgeschaft door de wet van 14 december 2005.²⁵² Sommigen vragen zich dan ook af of een onderscheid tussen een kapitaalvennootschap en een personenvennootschap nog wel gerechtvaardigd is en of we niet beter zouden gaan naar een systeem waarbij artikel 2.9.1.0.4. VCF uniform toegepast wordt op alle vennootschappen met rechtspersoonlijkheid.²⁵³

²⁴⁸ Zie randnummer 9.

²⁴⁹ Zie randnummer 50.

²⁵⁰ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, *Kapitaalvorming van vennootschappen. Registratierechten en BTW*, Diegem, CedSamsom, 2001, 283.

²⁵¹ Verslag van de Commissie van Financiën, belast met het onderzoek van het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van het Wetboek der successierechten en van het Wetboek der zegelrechten, *Parl.St.* Senaat 1957-58, nr. 169, 8-9.

²⁵² Wet van 14 december 2005 houdende afschaffing van de effecten aan toonder, *BS* 23/12/2005.

²⁵³ M. DE MUNTER, “Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Fiscaalrechtelijke aspecten” in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 116. ; E. SPRUYT, “Verkrijging door

89. Ten tweede zou een personenvennootschap zich kenmerken door zijn *intuitu personae* karakter en daardoor een andere, mildere, behandeling verdienen dan de kapitaalvennootschap. De kapitaalvennootschap zou daarentegen meer gericht zijn op kapitaalverschaffing waarbij de persoon van de vennoten minder relevant is. Deze zou dus *intuitu pecuniae* zijn.²⁵⁴ Nochtans is dit moeilijk verdedigbaar voor de BV. Doorheen de jaren heeft deze vennootschapsvorm alsmaar meer kenmerken gekregen van de NV. Met de komst van het WVV werd er een flexibilisering van de BV voorzien. Het wordt zelfs mogelijk om volledig af te stappen van het *intuitu personae* karakter van de BV en hiervan een volledig 'open vennootschap' te maken.²⁵⁵

90. Blijkbaar heeft de wetgever al over deze kritiek nagedacht in 1994. Bij het wetsontwerp van 10 februari 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van fiscaliteit²⁵⁶ werden twee amendementen ingediend. Het eerste amendement (n° 26) beoogde een herformulering van artikel 129 W.Reg. en het tweede amendement (n° 27) beoogde de afschaffing van artikel 130 W.Reg. Met deze voorgestelde tekst wou men dus in een gelijke behandeling voorzien tussen alle vennootschapsvormen met rechtspersoonlijkheid. Het gemaakte onderscheid zou namelijk niet meer gerechtvaardigd zijn.

Het principe voor beide vormen zou blijven dat het verkooprecht geheven wordt. Voor de beide vormen zou er echter ook in twee uitzonderingen voorzien worden. De eerste uitzondering betreft het geval waarin een vennoot het onroerend goed overneemt dat hijzelf heeft ingebracht. De tweede uitzondering betreft het geval waarbij een vennoot het onroerend goed overneemt waarvoor de vennootschap destijds het verkooprecht betaald heeft. Hierbij zou het volgens dit amendement zelfs niet vereist zijn dat de overnemer reeds vennoot was ten tijde van de verwerving van dit onroerend goed door de vennootschap.

vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 879.

²⁵⁴ E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 767.

²⁵⁵ D. BRULOOT, H. DE WULF en K. MARESCAU, "Hervorming vennootschapsrecht. Overzicht en evaluatie", *NJW* 2018, 418. Men zei zelfs in 1994 al dat 'de universiteitsprofessoren zowel als de rechtsleer het erover eens zijn om aan de BVBA het karakter van een kapitaalvennootschap toe te kennen. Men is niet langer erg geneigd om de BVBA als een personenvennootschap te beschouwen omdat zij in feite haar *intuitu personae* karakter heeft verloren." Verslag bij het wetsontwerp tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, *Parl.St.* Kamer 1993-94, nr. 48-1290/6, 107.

²⁵⁶ Amendement op het wetsontwerp tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, *Parl.St.* Kamer 1993-94, nr. 48-1290/3, 11-12.

Uiteindelijk werden deze amendementen ingetrokken. Men vond de hiernavolgende situatie onbillijk. Een grond wordt ingebracht in de vennootschap en vervolgens bouwt de vennootschap op deze grond. Uiteindelijk worden grond én gebouw toebedeeld aan de inbrengende vennoot bij de vereffening. Deze volledige toebedeling zou onder een uitzondering kunnen vallen. Nochtans is deze situatie vandaag wel mogelijk onder de personenvennootschappen. Hier kan de uitzondering van de historische vennoot ook spelen op grond én gebouwen wanneer deze door natrekking verenigd zijn.²⁵⁷ Ook hier zou de wetgever dus andere argumenten moeten voorzien om het onderscheid tussen deze twee vennootschapsvormen te rechtvaardigen.

Volgens mij moet het voorstel tot afschaffing van een specifiek artikel voor de kapitaalvennootschappen herbekeken worden. De vroegere argumenten voor het onderscheid tussen beide artikels zijn vandaag achterhaald. Uiteraard spelen de vroegere mogelijke misbruiksituaties nog steeds, maar hier kan tegenin gegaan worden door het huidige systeem voor de personenvennootschappen globaal in te voeren. Het principe blijft dat het verkooprecht geheven wordt, tenzij men zich in een situatie van de historische vennoot bevindt en er dus geen sprake kan zijn van bedrog. Het enige dat wel gewijzigd moet worden bij deze oude amendementen is de afschaffing van de vereiste om reeds vennoot te zijn bij de betaling door de vennootschap van het verkooprecht. Als men deze vereiste afschaft, wordt het inderdaad gemakkelijker om net voor de uitbreng nog snel aandeelhouder te worden en zo het goed voordelig te verkrijgen. Dit strookt niet met de bedrogvoorkomende *ratio legis* van artikel 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF.

§ 3. Verdeelrecht of verkooprecht?

91. Hierboven werd reeds de problematiek uiteen gezet van de verkrijging van een onroerend goed uit een vennootschap van een vennoot die tevens mede-eigenaar is van het goed.²⁵⁸ Waar vroeger aangeraden werd om het onroerend goed in onverdeeldheid aan te kopen met de vennootschap is dit advies thans achterhaald. Zowel de federale als de Vlaamse Administratie zullen het verkooprecht ingevolge artikel 2.9.1.0.5. VCF laten primeren op het verdeelrecht van artikel 2.10.1.0.1. VCF. Waar er bij de personenvennootschap nog de uitzonderingen bestaan voor de ‘historische vennoot’ is dit bij de

²⁵⁷ Zie randnummer 62. ; Besl. 25 maart 1963, nr. E.E./76.167, *Rep.RJ* R 129/10-01. ; VLABEL-standpunt nr. 16002 d.d. 11/01/2016, gepubliceerd op 25 januari 2016.

²⁵⁸ Zie randnummer 70 e.v.

kapitaalvennootschap niet het geval. De hierboven uiteen gezette discussie woedt hier dus des te heviger. Het zal nu aan het Hof van Cassatie zijn om deze discussie te beslechten.

§ 4. Omzetting van een kapitaalvennootschap naar personenvennootschap?

92. Op basis van de bovenstaande uiteenzetting is het duidelijk dat een personenvennootschap een voordeliger regime voorziet voor de uitbreng van een onroerend goed dan een kapitaalvennootschap. Dit zette vennootschappen er vanouds toe aan om hun naamloze vennootschap om te zetten in een personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Deze omzetting wordt volgens artikel 121 W.Reg. vrijgesteld van evenredige belastingen.²⁵⁹ Voor het Vlaamse Gewest bevindt de vrijstelling zich in artikel 2.9.6.0.5. VCF. Aangezien er bij een omzetting van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid in een vennootschap met rechtspersoonlijkheid van een andere soort geen verlies is van rechtspersoonlijkheid, is er ook geen nieuwe inbreng en dus ook geen registratieplicht. Dit betekent dat deze bepaling geen toepassing zal vinden bij een omzetting van een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid in een vennootschap met rechtspersoonlijkheid. Hetzelfde geldt voor de omzetting van een vennootschap met rechtspersoonlijk in een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid.²⁶⁰

93. In een federale Beslissing van 1972²⁶¹ aanvaardde de Administratie nog dat de uitzonderingen van artikel 129, derde lid W.Reg. van toepassing konden zijn op de verkrijging van onroerende goederen wanneer een NV werd omgevormd naar een BVBA. Dit kon zowel voor onroerende goederen ingebracht of verkregen vóór de omvorming als deze erna. Met de invoering van de antirechtsmisbruikbepaling in de fiscaliteit is een omzetting van de vennootschapsvorm echter niet langer vanzelfsprekend. Sinds 2012 kan de Administratie een verrichting negeren wanneer deze in strijd is met de specifieke doelstelling van de fiscale wetgeving of wanneer hierdoor aanspraak gemaakt kan worden op een belastingvoordeel, daar waar dit volgens de Administratie niet strookt met de doelstelling van de fiscale wet.²⁶²

²⁵⁹ Verslag bij het wetsontwerp tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, *Parl.St.* 1993-94, nr. 48-1290/6, 106.

²⁶⁰ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, *Kapitaalvorming van vennootschappen. Registratierechten en BTW*, Diegem, CedSamsom, 2001, 257-258.

²⁶¹ Besl. 14 september 1972, nr. E.E./82.848, *Rep.RJ R* 129/04-01.

²⁶² Artikel 18, §2 W.Reg. (federaal) en artikel 3.17.0.0.2. VCF (Vlaams). ; E. SPRUYT, "Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)" in F. WERDEFROY, *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 767.

De Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken besliste reeds in 2014 tot een geval van fiscaal misbruik bij een NV die werd omgezet naar een BVBA. De Dienst meende dat deze omzetting enkel gedaan werd om aan de eerste voorwaarde van het gunstregime van de personenvennootschap tegemoet te komen. De omzetting werd dus volgens de Dienst slechts ingegeven om het onroerend goed op een voordelige fiscale manier in het privévermogen van de vennoot te krijgen.²⁶³

94. Het zal aan de belastingplichtige zijn om aan te tonen dat deze omzetting, gevolgd door de onttrekking van onroerende goederen, geïnspireerd is door andere dan louter fiscale motieven.²⁶⁴ De notaris zal er dus voor moeten zorgen dat de omvorming van een kapitaalvennootschap naar een personenvennootschap voldoende gemotiveerd wordt. Het is aan te raden om deze niet-fiscale motieven reeds te vermelden in de verslaggeving bij de omvorming. Dit betekent dat de economische of juridische redenen voor de omzetting geëxpliciteerd moeten worden in het verslag dat het bestuursorgaan in het kader van de omzetting opstelt.²⁶⁵ Ook kan het verstrijken van een zekere periode tussen deze omzetting en de latere onttrekking van een onroerend goed een indicatie zijn van de afwezigheid van misbruik.²⁶⁶

²⁶³ Jaarverslag 2014 van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (FOD Financiën), punt 7.2.3., <https://www.ruling.be/nl/downloads/jaarverslag-2014-0>, 122.

²⁶⁴ Y. DESMYTTÈRE, "Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten", *Not.Fisc.M.* 2018, 14.

²⁶⁵ Artikel 14:5 WVV.

²⁶⁶ M. DE MUNTER, "Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Fiscaalrechtelijke aspecten" in J. NARMANSKIY (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 122. ; Y. DESMYTTÈRE, "Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten", *Not.Fisc.M.* 2018, 14.

DEEL IV. Besluit

Bij de uitbreng van een onroerend goed uit een vennootschap moet er bijzondere aandacht besteed worden aan het vraagstuk van de registratiebelasting. Voor het Vlaamse Gewest wordt deze regelgeving voor de personenvennootschappen uiteengezet in artikel 2.9.1.0.4. VCF en voor de kapitaalvennootschappen in artikel 2.9.1.0.5. VCF. Wanneer we te maken hebben met een personenvennootschap zal er een trapsgewijs denkproces gevolgd moeten worden. Eerst moet de toepassing van de wachtregeling onderzocht worden. Vervolgens moet nagegaan worden of enige uitzondering speelt. Als dit het geval is, dan volgt er een belasting volgens de aard van de verkrijging. Is dit niet het geval, dan wordt het verkooprecht geheven. Wanneer we te maken hebben met een kapitaalvennootschap is de kwalificatie eenvoudiger maar ook strenger: in elk geval zal het verkooprecht geheven worden. Het is dus duidelijk dat voor de personenvennootschappen een milder regime voorzien werd. Deze verschillende behandeling van beide vennootschapsvormen wordt vandaag echter bekritiseerd en men vraagt zich af of deze opdeling wel nog relevant is.

De toepassing van de artikelen 2.9.1.0.4. en 2.9.1.0.5. VCF zorgt in de praktijk echter voor interpretatieproblemen. Deze problemen zouden opgelost moeten worden aan de hand van een duidelijke, rechtlijnige interpretatie van VLABEL. Helaas is de interpretatie van VLABEL niet altijd consistent en juridisch sluitend. In de rechtsleer rijst vaak kritiek bij bepaalde standpunten en wordt aan het licht gebracht dat de juridische argumentatie van VLABEL soms niet klopt. Dit zorgt in de praktijk voor rechtsonzekerheid en leidt tot een situatie waarbij juridische adviseurs angstvallig nieuwe standpunten of beslissingen afwachten. Dit kan uiteraard niet de bedoeling zijn. Wanneer de toepassing van een wetsartikel voor zo veel rechtsonzekerheid zorgt, is het aan de wetgever om hieraan tegemoet te komen. Het is de taak van VLABEL om dit te signaleren aan de wetgever. Het is daarentegen niet de taak van VLABEL om zelf 'wetgever te spelen' en een eigen invulling te geven aan deze artikelen.

Het zou dus wenselijk zijn dat de wetgever komaf maakt met de fiscale valkuilen die vandaag bestaan bij de uitbreng van een onroerend goed uit de vennootschap. Zij zou bijvoorbeeld kunnen voorzien in één wetsartikel waarbij niet langer een onderscheid gemaakt wordt tussen een kapitaal- en een personenvennootschap. In dit artikel zou zij een regeling kunnen voorzien die overeenstemt met de regeling voor een personenvennootschap vandaag. Het zou dan ook nodig zijn deze regeling te herschrijven waarbij de wetgever duidelijk maakt welke strekking met betrekking tot de hierboven uiteengezette knelpunten gevolgd moet worden.

Bibliografie

RECHTSLEER

Tijdschriften

BRULOOT, D., DE WULF, H. en MARESCEAU, K., “Hervorming vennootschapsrecht. Overzicht en evaluatie”, *NJW* 2018, 414-429.

BUYSSE, C., “Vlaams Gewest bereidt zich voor op komst nieuw vennootschapsrecht”, *Fiscoloog* 2018, afl. 1589, 6.

CARDOEN, B., “Afstand onverdeelde delen aan vennoot: verkooprecht?”, *Fiscoloog* 2014, 1.

DAUWE, A., “De invloed van beperkte eigendomsrechten op het vennootschapsleven”, *DAOR* 2009, 105-137.

DE CLERCK, T., “Hof van beroep Gent oordeelt dat het verkooprecht primeert op het verdelingsrecht bij de toebedeling van een onroerend goed aan een vennoot middels akte afstand-deling”, *Registratierechten* 2018, 1-4.

DE CLERCK, T., noot onder Gent 19 juni 2018, *T.F.R.* 2019, 81-85.

DE MUNTER, M., “Toebedeling vastgoed bij liquidatie (E)BVBA: wanneer verdeelrecht?”, *Fiscoloog* 2016, 5.

DESMYTTÈRE, Y., “Kapitaalvermindering in natura door uitbreng van onroerende goederen uit de vennootschap. Vennootschapsrechtelijke en fiscale aspecten”, *Not.Fisc.M.* 2018, 2-16.

DEVOS, J., “Artikel 129, derde lid, 2° W.Reg. ook van toepassing in geval van verlaagd registratierecht voor beroepsverkopers”, *Registratierechten* 2008, 6-7.

DUMONT, T., “Aanpassingen van de VCF en het W.Reg. ingevolge het nieuwe WVV”, *Nieuwsbrief Registratierechten* 2019, 1-4.

DUMONT, T., “Afstand van onverdeelde rechten aan een vennoot voortaan onderworpen aan het verkooprecht (volgens de fiscus)”, *Registratierechten* 2015, 2-5.

GHYSENS, A., “Kroniek van de Vlaamse registratiebelasting 2017-2018”, *T.Not.* 2018, 622-646.

GHYSENS, A., “Kroniek van de Vlaamse registratiebelasting 2018-2019”, *T.Not.* 2019, 730-748.

HEENEN, J., “Nature des droits de l’associé sur l’actif d’une société commerciale avant et après la dissolution. – Persistance de la personnalité morale après la dissolution. ” (noot onder Cass. 2 december 1952), *RCJB* 1953, 292-294.

MOENS, D., “De BV en de kapitaalvermindering: een *contradictio in terminis*?”, *Pacioli* 2019, 1-5.

PEETERS, B. en SMET, R., “De Vlaamse registratie- en erfbelasting: overzicht van de ontwikkelingen sinds 1 januari 2015”, *AFT* 2015, 4-51.

SALENS, P. “Uitbreng onroerend goed: Vlabel schept duidelijkheid”, *Fisc.Act.* 2020, 1-5.

SPRUYT, E., “Drie jaar Vlabel: een tussentijds rapport”, *STEP* 2018, 5-14.

SPRUYT, E., “Help! Mijn villa zit in mijn vennootschap: recente ontwikkelingen omtrent onttrekking van onroerend goed uit de vennootschap”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 1-9.

SPRUYT, E., “Onttrekking van onroerend goed aan de vennootschap”, *A.F.T.* 1995, 74-101.

SPRUYT, E., “Onttrekking van onroerend goed uit een BVBA via dividenduitkering in natura: verkooprecht volgens VLABEL”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2017, 1-5.

SPRUYT, E., “Uitonverdeeldheidtrekking tussen vennootschap en vennoot: Vlabel – ten onrechte – in lijn met FOD Financiën”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 9-11.

SPRUYT, E., “Vlaamse ruling inzake verkrijging onroerend goed door een vennoot uit een NV: Vlabel blijft volharden in de boosheid”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2015, 12-15.

VAN DYCK, J., “Afstand onverdeelde delen aan vennoot: Vlaams volgt federaal”, *Fiscoloog* 2015, 14.

VAN MELKEBEKE, P., “Onttrekking van onroerend goed aan een vennootschap – Artikel 129 W.Reg. van toepassing op een Engelse private company limited by shares”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2008, 6-7.

VAN VEEN, S., “Onroerende verkrijging door vennoten in hoedanigheid van mede-eigenaar: toch verkooprecht in plaats van verdeelrecht”, *Registratierechten* 2019, 18-21.

VERBEKE, A., “Creatief met vruchtgebruik”, *T.Not.* 1999, 530-579.

X, “Registratierechten. Vennootschap. Overdracht onroerend goed aan vennoot.”, *Fiscoloog* 2013, 13.

Boeken

DE BIE, E., “De vereffening als sluitstuk van het vennootschapsrecht: soepel en rechtszeker” in VERBEKE, A.L. en BUYSENS, F. (eds.), *Notariële actualiteit 2017-2018*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 121-168.

DE MAREZ, D., “Een statutaire regeling van het vruchtgebruik op aandelen” in VERBEKE, A., DERYCKE, H. en VAN GERVEN, D. (eds.), *Vermogensplanning met effect bij leven – Rechtspersoon*, Brussel, Larcier, 2004, 25-32.

DE MAREZ, D., “Het gemeen recht met betrekking tot het vruchtgebruik op aandelen” in VERBEKE, A., DERYCKE, H. en VAN GERVEN, D. (eds.), *Vermogensplanning met effect bij leven – Rechtspersoon*, Brussel, Larcier, 2004, 15-24.

DE MUNTER, M., “Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Fiscaalrechtelijke aspecten” in NARMANSKIY, J. (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 109-142.

ERNST, P., “Het nieuwe vennootschapslandschap” in *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer, Inleidende beschouwingen bij het nieuwe Wetboek Vennootschappen*, Mechelen, Kluwer, 2018, 1-49.

ESPEEL, J., “De registratieformaliteit” in WERDEFROY, F., *Registratierechten*, 12^e editie, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, I, 99-292.

HAUWAERT, T., “De besloten vennootschap” in HAUWAERT, T., ROEGIERS, W. en ROELAND, S. (eds.), *Inleiding tot het Wetboek van vennootschappen en verenigingen*, Limal, Anthemis, 83-121.

HAUWAERT, T., “Krachtlijnen, structuur, inwerkingtreding en overgangsrecht” in HAUWAERT, T., ROEGIERS, W. en ROELAND, S. (eds.), *Inleiding tot het Wetboek van vennootschappen en verenigingen ter attentie van het notariaat*, Limal, Anthemis, 2019, 11-19.

LAMBRECHTS, J., *De vereffening van de BVBA en de NV*, Mechelen, Kluwer, 2012, 270 p.

PEETERS, B. en WUSTENBERGHS, T., *Kapitaalvorming van vennootschappen. Registratierechten en BTW*, Diegem, CedSamsom, 2001, 389 p.

ROELAND, S., “Inwerkingtreding en overgangsbepalingen” in HAUWAERT, T., ROEGIERS, W. en ROELAND, S. (eds.), *Inleiding tot het Wetboek van vennootschappen en verenigingen ter attentie van het notariaat*, Limal, Anthemis, 2019, 281-290.

ROELAND, S., “Onroerende goederen uit een vennootschap halen. Vennootschapsrechtelijke aspecten” in NARMANSKIY, J. (ed.), *Notariële actualiteit 2015: verslagboek van de vormingsdagen van de Studiekring Provinciaal Genootschap der Notarissen van Oost-Vlaanderen*, Brugge, die Keure, 2016, 143-159.

SALENS, P., *Het verwerven van vastgoed via de vennootschap*, Brussel, Larcier, 2019, 195 p.

SPRUYT, E. en VAN MELKEBEKE, P., “De onttrekking van onroerend goed aan een vennootschap – Bespreking van de artikelen 129 en 130 W.Reg.” in VERSTAPPEN, J., VERHEYDEN, K. en EEMAN, M. (eds.), *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2009, 223-275.

SPRUYT, E., “De algemene heffingsregels van het registratierecht en hun concrete toepassing in de praktijk – The theory of practice” in VERBEKE, A.L. en BUYSENS, F. (eds.), *Notariële praktijk 2018-2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 99-278.

SPRUYT, E., “De Vlaamse registratiebelasting” in SPRUYT, E., GEELHAND de MERXEM, N. en PELGROMS, H. (eds.), *De registratie- en erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit, Reeks Notariële Praktijkstudies*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 123-953.

SPRUYT, E., “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap (art. 129 en 130 W.Reg.)” in WERDEFROY, F., *Registratierechten, 12^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, II, 757-908.

VAN CROMBRUGGE, S., “Enkele conceptuele problemen rond onroerende verkrijgingen door vennoten van hun vennootschap met rechtspersoonlijkheid” in PEETERS, B. (ed.), *Liber amicorum Rik Deblauwe*, Herentals, Knops, 2018, 713-730.

VAN CROMBRUGGE, S., *cursus Registratierechten*, 2019, 309 p.

VAN DE PUTTE, W., *Het registratierecht inzake de vermogensoverdracht tussen natuurlijke personen en handelsvennootschappen*, Brussel, Bruylant, 1994, 201 p.

VAN MELKEBEKE, P., “Verkrijging door vennoten van onroerende goederen die voortkomen van de vennootschap” in WERDEFROY, F., *Registratierechten, 11^e editie*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, II, 1550-1590.

Online bronnen

DELANOTE, M. (Bloom Law Firm), “Actuele topics fiscaliteit Vlaanderen: De Uitbreng”, september 2019.

HENIN, G., “De vennootschapsbelasting vanaf 2018: welk tarief betaal je?”, 10/01/2018, www.sbb.be/nl/magazine/de-vennootschapsbelasting-vanaf-2018-welk-tarief-betaal-je.
<https://financeinfo.be/belastingen/belastingschijven/>.

PELGROMS, H. en ROELAND, S., “Vlaamse registratiebelasting: uitbreng van een onroerend goed aan de vennoten van een BV die aangerekend wordt op de inbreng – Art. 2.9.1.0.4. VCF”, 06/02/2020, www.e-notariaat.be.

SPARTAX, “Toch nog uitbreng van onroerend goed met “kapitaalvermindering” aan vast recht bij de BV?”, 08/01/2020, www.jubel.be/toch-nog-uitbreng-van-onroerend-goed-met-kapitaalvermindering-aan-vast-recht-bij-de-bv/.

SPARTAX, “Uitbreng onroerend goed uit vennootschap: de puzzel van Vlabel is bijna compleet”, 10/05/2019, www.spartax.be/nl/nieuws-en-events/nieuwsbrieven/uitbreng-onroerend-goed-uit-vennootschap-de-puzzel-van-vlabel-is-bijna-compleet-1.htm.

SPARTAX, “Uitonverdeeldheidtrekking vennoot en bvba: wie raakt nog wijs uit de registratierechten?”, 10/05/2019, www.spartax.be/nl/nieuws-en-events/nieuwsbrieven/uitonverdeeldheidtrekking-vennoot-en-bvba-wie-raakt-nog-wijs-uit-de-registratierechten-1.htm.

SPARTAX, “Vlabel always rings twice: sequelthriller bij de uitbreng van vastgoed uit de vennootschap”, 10/05/2019, www.spartax.eu/nl/nieuwsbrief/vlabel-always-rings-twice-sequel-thriller-bij-de-uitbreng-van-vastgoed-uit-de-vennootschap.htm.

WETGEVING

Burgerlijk Wetboek, *BS* 03/09/1807.

Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, *BS* 1/12/1939.

Wet van 14 december 2005 houdende afschaffing van de effecten aan toonder, *BS* 23/12/2005.

Decreet van 13 december 2013 houdende de Vlaamse Codex Fiscaliteit, *BS* 23/12/2013.

Decreet van 21 december 2018 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 28/12/2018.

B.VI.Reg 5 april 2019 houdende de wijziging van het besluit Vlaamse Codex Fiscaliteit van 20 december 2013 betreffende de vergoeding voor gederfde opcentiemen op de onroerende voorheffing en de inwerkingtreding van wijzigingen naar aanleiding van de hervorming van het federale Wetboek van Vennootschappen, *BS* 7 mei 2019.

Wet van 23 maart 2019 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen houdende diverse bepalingen, *BS* 04/04/2019.

Vorbereidende werken

MvT bij het wetsontwerp brengende wijzigingen in de wetten betreffende de rechten van registratie, van hypotheek van zegel en van successie, *Parl.St.* Kamer 1912-13, nr. 294, 3-4.

MvT bij het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, van het Wetboek der Successierechten en van het Wetboek der Zegelrechten, *Parl.St.* Senaat 1956-57, nr. 333, 27-28.

Verslag van de Commissie van Financiën, belast met het onderzoek van het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van het Wetboek der successierechten en van het Wetboek der zegelrechten, *Parl.St.* Senaat 1957-58, nr. 169.

Amendement op het wetsontwerp tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, *Parl.St.* Kamer 1993-94, nr. 48-1290/3, 11-12.

Verslag bij het wetsontwerp tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, *Parl.St.* Kamer 1993-94, nr. 48-1290/6.

MvT bij het ontwerp van decreet houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* VI.Parl. 2018-19, nr. 1716/1, 6.

MvT bij het wetsontwerp van 4 juni 2018 tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, 136.

RECHTSPRAAK

Cass. 2 december 1952, *RCJB* 1953, 290.

Antwerpen 16 maart 1994, *Notariaat* 1994, 4-6.

Gent 19 juni 2018, *Rec.gén.enr.not.* 2019, 393-395.

Gent 18 december 2018, *Rec.gén.enr.not.* 2019, 396-397.

ADMINISTRATIEVE BESLISSINGEN

Federale beslissingen

Besl. 24 december 1958, nr. 36, *Rep.RJ*, R 129/01-01.

Besl. 17 mei 1960, nr. E.E./76.113, *Rep.RJ*, R 129/01-02.

Besl. 31 juli 1961, nr. E.E./76.400, *Rep.RJ* R 129/06-01.

Besl. 25 maart 1963, nr. E.E./76.167, *Rep.RJ* R 129/10-01.

Besl. 18 januari 1966, nr. E.E./79.332, *Rep.RJ*, R 129/06-02.

Besl. 14 september 1972, nr. E.E./82.848, *Rep.RJ* R 129/04-01.

Besl. 10 december 1985, nr. E.E./89.767, *Rep.RJ* R 129/14-02.

Besl. 16 september 1992, nr. E.E./93.285, *Rep.RJ*, R 129/21-01.

Besl. 18 november 1999, nr. E.E./97.591, *Rep.RJ*, R 129/23-01.

Besl. 9 oktober 2007, nr. E.E./102.046, *Rep.RJ*, R 129/27-01.

Besl. 11 januari 2008, nr. E.E./102.439, *Rep.RJ*, R 129/25-01.

Besl. 3 juli 2009, nr. E.E./103.286, *Rep.RJ*, R 129/26-01.

Besl. 4 augustus 2011, nr. E.E./104.339, *Rep.RJ* R 129/14-04.

Besl. 22 september 2014, nr. E.E./106.218, *Rep.RJ* R 129/27-01 en *Rep.RJ* R 130/06-01.

Voorafgaande beslissing nr. 2013.330, *d.d.* 22 oktober 2013, www.fisconetplus.be.

VLABEL-standpunten

VLABEL-standpunt nr. 15101 *d.d.* 06/07/2015, gepubliceerd op 11 augustus 2015.

VLABEL-standpunt nr. 15177 *d.d.* 21/12/2015, gepubliceerd op 14 januari 2016.

VLABEL-standpunt nr. 16002 *d.d.* 11/01/2016, gepubliceerd op 25 januari 2016.

VLABEL-standpunt nr. 18016 *d.d.* 14/05/2018, gepubliceerd op 5 juni 2018.

VLABEL-standpunt nr. 18052 *d.d.* 25/07/2018, gepubliceerd op 5 september 2018.

VLABEL-standpunt nr. 19037 *d.d.* 29/04/2019, gepubliceerd op 24 juni 2019.

VLABEL-standpunt nr. 19078 *d.d.* 09/12/2019, gepubliceerd op 9 januari 2020.

Voorafgaande beslissingen VLABEL

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 15001, *d.d.* 16/12/2015, gepubliceerd op 18 november 2015.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16003 *d.d.* 22/02/2016, gepubliceerd op 24 februari 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16031 *d.d.* 25/07/2016, gepubliceerd op 13 september 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 16040, *d.d.* 03/10/2016, gepubliceerd op 10 oktober 2016.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17006, *d.d.* 20/03/2017, gepubliceerd op 4 april 2017.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17024, *d.d.* 04/09/2017, gepubliceerd op 5 september 2017.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 17050, *d.d.* 22/01/2018, gepubliceerd op 9 februari 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18003 *d.d.* 19/02/2018, gepubliceerd op 23 februari 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18042, *d.d.* 01/10/2018, gepubliceerd op 3 oktober 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18048, *d.d.* 26/11/2018, gepubliceerd op 11 december 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18049, *d.d.* 26/11/2018, gepubliceerd op 12 december 2018.

Voorafgaande beslissing VLABEL nr. 18056, *d.d.* 18/02/2019, gepubliceerd op 13 maart 2019.

VARIA

Uiteenzetting door Marie-Rose Van Vlasselaer op de vormingsnamiddag Fiscaliteit van Vlanot, 26/11/2019.