

Onroerend goed als scheidingsaandeel in BV of CV : verkoop- of verdeelrecht ?

Auteur: Bruno Cardoen

Editie: Fiscoloog 1671 p. 7

Publicatiedatum: 30 september 2020

De nieuwe vennootschapswetgeving heeft de mogelijkheid van uittreding van een vennoot 'lastens het vennootschapsvermogen' - d.w.z. via de uitbetaling van een 'scheidingsaandeel' door de vennootschap - ook ingevoerd in het kader van de besloten vennootschap (BV), naar het voorbeeld van de coöperatieve vennootschap (CV). De Vlaamse Belastingdienst (Vlabel) heeft zich recentelijk uitgesproken over de gevolgen van een dergelijke uittreding op het vlak van de registratiebelasting; meer bepaald wat de situatie betreft waarin een vennoot van een BV of een CV uittreedt uit de vennootschap en ten titel van 'scheidingsaandeel' een in het Vlaams Gewest gelegen onroerend goed verkrijgt. Volgens Vlabel is daarop in beginsel het verkooprecht van toepassing. Mits bepaalde voorwaarden zijn vervuld, kan evenwel ook het verdeelrecht van toepassing zijn (Standpunt nr. 20041 dd. 25 mei 2020; www.belastingen.vlaanderen.be).

(Vrijwillige) uittreding voortaan ook mogelijk in de BV

Onder het oude vennootschapsrecht was de (vrijwillige) uittreding van een vennoot lastens het vermogen van de vennootschap enkel mogelijk in de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (CVBA), althans binnen de grenzen van het variabel kapitaal. Een dergelijke uittreding kon op vrij informele wijze plaatsvinden (bv. door mededeling van de uittreding via een aangetekend schrijven), zonder dat daartoe de omslachtige procedure van de statutenwijziging diende te worden gevolgd. Het relatief eenvoudig mechanisme van de (in- en) uittreding in de CVBA, maakte deze vennootschapsvorm in het verleden bijzonder aantrekkelijk voor professionele associaties van vrije beroepers, zoals dokters, advocaten en architecten.

Voor de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BVBA) daarentegen, was niet in een dergelijke mogelijkheid van vrijwillige uittreding voorzien. Weliswaar kon de BVBA overgaan tot de inkoop van haar eigen aandelen - en desgevallend tot de vernietiging ervan daarna - doch het initiatief daartoe lag bij de vennootschap en niet bij de betrokken vennoten.

Nieuw vennootschapsrecht

Zoals bekend, heeft het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) het kapitaalbegrip afgeschaft voor de besloten vennootschap (BV) en de coöperatieve vennootschap (CV); (Fisc., nr. 1650, p. 6). Tegelijkertijd heeft de wetgever de rechtsvorm van de CV voorbehouden voor de in de wet zelf omschreven coöperatieve samenwerkingsverbanden, zodat zij, anders dan voorheen, niet langer bruikbaar is voor professionele vennootschappen (zie over de discussie hieromtrent Balans 2019, nr. 837, 7). Zij zullen dus moeten overschakelen naar een andere vennootschapsvorm, zoals de BV. Het is precies om deze reden dat de wetgever voor de BV, conform hetgeen geldt voor de CV, de mogelijkheid tot uittreding lastens het vermogen van de vennootschap heeft ingevoerd (art. 5:154 WVV). De regeling inzake de uittreding uit de BV neemt voor een belangrijk deel de flexibiliteit van de huidige regeling van de CV over, en houdt daarbij tevens rekening met de belangen van de schuldeisers in een kapitaallose omgeving.

Ruimte om modaliteiten van (vrijwillige) uittreding te regelen

De mogelijkheid om (vrijwillig) uit te treden lastens het vermogen van de BV geldt slechts indien de statuten daarin voorzien (art. 5:154, § 1, eerste lid WVV). De statuten moeten in dat geval ook de modaliteiten van een dergelijke uittreding regelen (art. 5:154, § 1, tweede lid WVV).

Wat deze modaliteiten betreft, voorziet het WVV wel in de volgende bepalingen van aanvullend recht (zodat de statuten er kunnen van afwijken) :

- * een aandeelhouder kan slechts uittreden gedurende de eerste zes maanden van het boekjaar (art. 5:154, § 1, tweede lid, 2° WVV),
- * hij moet met al zijn aandelen uittreden, waarna deze worden vernietigd (art. 5:154, § 1, tweede lid, 3° WVV), en
- * de uittreding heeft uitwerking op de laatste dag van de zesde maand van het boekjaar, waarbij het bedrag van het 'scheidingsaandeel' (zie hierna) uiterlijk één maand daarna moet worden uitbetaald (art. 5:154, § 1, tweede lid, 4° WVV).

Aangezien het slechts om aanvullend recht gaat, laat het WVV met deze bepalingen veel ruimte om de modaliteiten van de vrijwillige uittreding zelf te regelen. Van dwingend recht daarentegen - en dus zonder mogelijkheid tot statutaire afwijking - is de regel die zegt dat een (vrijwillige) uittreding door de oprichters slechts toegestaan is met ingang van het derde boekjaar na de oprichting van de vennootschap (art. 5:154, § 1, tweede lid, 1° WVV). Tot zolang loopt immers de oprichtersaansprakelijkheid (cf. art. 5:16 WVV) en de wetgever achtte het niet opportuun dat een vennoot reeds gedurende deze periode de vennootschap zou verlaten op de hier bedoelde wijze (Parl.St. Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, 186).

Voor de CV geldt dat de aandeelhouders altijd het recht hebben om uit te treden lastens het vermogen van de vennootschap, zelfs indien de statuten deze mogelijkheid zouden hebben uitgesloten (art. 6:120, § 1, eerste lid WVV). Ook hier regelen de statuten van de CV de modaliteiten van de uittreding, waarbij in gelijklopende bepalingen van dwingend en aanvullend recht is voorzien als deze die voor de BV gelden (art. 6:120, § 1, tweede lid, 1° tot 4° WVV).

Uittreding 'van rechtswege'

Naast de vrijwillige uittreding waarvan hierboven sprake, kunnen de statuten van de BV tevens bepalen dat een aandeelhouder geacht wordt van rechtswege uit te treden in geval van overlijden, faillissement, kennelijk onvermogen, vereffening of onbekwaamverklaring; in deze uittreding van rechtswege kan ook worden voorzien wanneer de aandeelhouder niet langer voldoet aan de statutaire vereisten om aandeelhouder te worden. In voorkomend geval komt het scheidingsaandeel aan de aandeelhouder toe, dan wel aan diens erfgenamen, schuldeisers of vertegenwoordigers (art. 5:156, §§ 1 en 2 WVV).

Wat de CV betreft, geldt de uittreding van rechtswege in de voormelde gevallen (faillissement, kennelijk onvermogen, enz.) altijd, "tenzij de statuten anders bepalen". De uittreding van rechtswege bij het niet langer beantwoorden "aan de statutaire vereisten om aandeelhouder te worden", geldt daarentegen (net zoals bij de BV) enkel mits de statuten dat bepalen (artt. 6:121 en 6:122 WVV).

'Scheidingsaandeel'

Zowel voor de BV als voor de CV geldt dat de aandeelhouder die uittreedt, recht heeft op een vergoeding voor zijn aandelen, zijnde het zogenaamd 'scheidingsaandeel'. Het bedrag ervan is - behoudens indien de statuten anders bepalen - gelijk aan het "bedrag van de voor deze aandelen werkelijk gestorte en nog niet terugbetaalde inbreng", zonder evenwel het bedrag van de boekhoudkundige nettoactiefwaarde van deze aandelen, zoals die blijkt uit de laatst goedgekeurde jaarrekening, te (mogen) overschrijden (art. 5:154, § 1, tweede lid, 5° WVV voor de BV; art. 6:120, § 1, tweede lid, 5° WVV voor de CV). Deze waarde wordt berekend door de nettoactiefwaarde van de vennootschap (zoals gedefinieerd in art. 5:142, derde lid WVV voor de BV en art. 6:115, derde lid WVV voor de CV), te delen door het aantal uitstaande aandelen.

Merk op dat de uitbetaling van het scheidingsaandeel onderworpen is aan de bijzondere regels voor vergoedingen aan de aandeelhouders (art. 5:154, § 1, tweede lid, 6° WVV voor de BV; art. 6:120, § 1, tweede lid, 6° WVV voor de CV). Dit houdt in dat de gebruikelijke beperkingen inzake uitkeringen zullen moeten worden uitgevoerd; met name de nettoactiefest en de liquiditeitstest (artt. 5:142 en 5:143 WVV voor de BV; artt. 6:115 en 6:116 WVV voor de CV; Fisc., nr. 1609 , p. 1). Indien het scheidingsaandeel ingevolge de toepassing van voormelde testen niet of niet volledig kan worden uitgekeerd, wordt de uitbetaling ervan opgeschort totdat de uitkeringen opnieuw toegelaten zijn. Hiervan kan statutair niet afgeweken worden.

Verkrijging van onroerend goed ten titel van scheidingsaandeel

In beginsel verkooprecht

De wettelijke bepalingen in het WVV beletten geenszins dat de statuten van de BV en de CV in de mogelijkheid voorzien dat het scheidingsaandeel van de uittredende aandeelhouder zal worden uitbetaald onder de vorm van een onroerend goed van de vennootschap. In zijn voormeld standpunt nr. 20041 bespreekt Vlabel de gevolgen van een dergelijke verkrijging op het vlak van de registratiebelasting. Alhoewel Vlabel dit niet vermeldt, geldt het standpunt naar onze mening zowel voor de vrijwillige uittreding als voor de uittreding van rechtswege.

Als een vennoot uittreedt uit een BV of een CV en een onroerend goed met ligging in het Vlaams Gewest krijgt toebedeeld als scheidingsaandeel, zal deze verkrijging volgens Vlabel in beginsel onder de toepassing vallen van het verkooprecht (dat 10 % bedraagt; art. 2.9.4.1.1 VCF). Met dit standpunt past Vlabel louter de algemene regel vervat in artikel 2.9.1.0.4, eerste lid VCF toe. Die regel houdt in dat het verkooprecht (ook) wordt gevestigd op de verkrijging, op welke wijze ook, doch anders dan bij inbreng in een vennootschap, door een of meer vennoten van in België gelegen onroerende goederen die voortkomen van een vennootschap onder firma, een commanditaire vennootschap, een besloten vennootschap of een coöperatieve vennootschap (art. 2.9.1.0.4, eerste lid VCF, zoals gewijzigd door het decreet van 21 december 2018 "houdende diverse fiscale bepalingen"; Fisc., nr. 1589 , p. 6).

Onder bepaalde voorwaarden verdeelrecht

Niettemin kan op de verkrijging ook het verdeelrecht verschuldigd zijn (dat 2,5 % bedraagt; art. 2.10.4.0.1, eerste lid VCF). Dit zal volgens Vlabel met name het geval zijn, indien "de verkrijgende vennoot [...] een 'historische vennoot' in de zin van artikel 2.9.1.0.4, tweede lid VCF [is], en er een onverdeeldheid [was] tussen de vennoot en de vennootschap, waarin de vennoot niet de hoedanigheid heeft van 'derde-verkrijger'".

Opdat het verdeelrecht toepassing zou vinden op de verkrijging van het onroerend goed ten titel van scheidingsaandeel, moeten dus twee voorwaarden vervuld zijn.

* Als eerste voorwaarde geldt dat de verkrijgende vennoot moet kunnen worden beschouwd als een "historische vennoot". Pro memorie : de "historische vennoot"-regeling vindt toepassing (1) wanneer het onroerend goed wordt verkregen door de vennoot die het destijds zelf heeft ingebracht in de vennootschap, alsook (2) wanneer het onroerend goed wordt verkregen door een vennoot van wie vaststaat dat hij of zij de hoedanigheid van vennoot bezat op het ogenblik dat de vennootschap het onroerend goed, met betaling van het verkooprecht, heeft verkregen (art. 2.9.1.0.4, tweede lid VCF).

* Als tweede voorwaarde voor de toepassing van het verdeelrecht, geldt dat er (evident) sprake moet zijn van een onverdeeldheid tussen de vennoot en de vennootschap, waarbij de vennoot evenwel niet de hoedanigheid van "derde-verkrijger" mag hebben. Met "derde-verkrijger" wordt - naar luid van een voorafgaande beslissing van Vlabel - de persoon bedoeld die is toetreden tot een (bestaande of nieuwe) onverdeeldheid ingevolge een overeenkomst onder de levenden, waarbij die overeenkomst zijn enige titel van toetreding is en waarbij die titel verschilt van die van zijn mede-deelgenoten (Voorafgaande Beslissing nr. 16.034 dd. 24 augustus 2016). De regeling inzake de "derde-verkrijger" is vervat in artikel 2.9.1.0.7 VCF; zij houdt in dat bij verdeling of afstand van onverdeelde delen aan een derde die bij overeenkomst een onverdeeld deel heeft verkregen van goederen toebehorende aan één of meer personen, het verkooprecht - en dus niet het verdeelrecht op grond van artikel 2.10.1.0.1 VCF - wordt geheven op de gedeelten waarvan de derde eigenaar wordt. De aard van de verkrijging bij overeenkomst door de derde heeft geen belang (bv. aankoop, ruil, schenking, enz.).

De regeling van de "derde-verkrijger" werd destijds ingevoerd om te vermijden dat het (hogere) verkooprecht zou worden omzeild door, voorafgaandelijk aan de verdeling, een derde (de zgn. "derde-verkrijger") voor een klein onverdeeld deel te laten toetreden tot de onverdeeldheid middels een overeenkomst onder de levenden. In het kader van de voorafgaande overeenkomst zou dan het verkooprecht worden geheven op het beperkte onverdeelde deel, terwijl op de daaropvolgende verdeling het (lagere) verdeelrecht zou worden geheven.

De "derde-verkrijger"-regeling zal dus gelden wanneer de uittredende vennoot, zelfs al is hij een "historische vennoot", tot de onverdeeldheid met de vennootschap is toetreden middels een overeenkomst onder de levenden. In dat geval zal, zelfs indien de onverdeeldheid zelf is ontstaan door de verkrijging bij overeenkomst, niet het verdeelrecht, maar wel het verkooprecht van toepassing zijn op het scheidingsaandeel van de vennoot.

Bruno Cardoen

Kaderstukje

Wat in het Brussels en Waals Gewest ?

Hoe zou de regeling inzake registratierechten eruit zien indien het 'scheidingsaandeel' slaet op een onroerend goed van een BV of CV dat in het Brussels of Waals Gewest is gelegen ?

* Wat de BV betreft, kan worden vastgesteld dat de regeling min of meer gelijklopend is met deze in het Vlaams Gewest. De 'besloten vennootschap' valt immers onder de regeling van artikel 129 W.Reg. (zoals aangepast door art. 31, al. 2 van de wet van 23 maart 2019 tot invoering van het WVV); zijnde de tegenhanger van voormeld artikel 2.9.1.0.4 VCF. Bijgevolg geldt ook hier in principe de toepassing van het verkooprecht, tenzij de 'historische vennoot'-regeling kan worden ingeroepen (met dien verstande dat het Waals Gewest een drietal jaar geleden de regeling strenger heeft gemaakt door de uitzonderingen op het verkooprecht in te perken; Fisc. 2017, nr. 1527, 5).

* Voor de CV is de regeling evenwel anders, omdat deze vennootschapsvorm in het 'federale' Wetboek van registratierechten (zoals van toepassing in het Brussels en Waals Gewest) is ondergebracht onder een andere regeling, nl. de regeling van artikel 130 W.Reg. (die bv. ook geldt voor een NV); en volgens deze regeling is op de verkrijging (anderszins dan bij inbreng in een vennootschap) door een vennoot van een onroerend goed voortkomende van (o.m.) "een coöperatieve vennootschap" steeds het 'verkooprecht' verschuldigd (hier geldt dus geen bijzondere regeling voor de 'historische vennoten').