

ook citeert) dat er “*een einde wordt gesteld aan het lopende fiscaal onderzoek*” en dat het de belastingplichtige “*rechtszekerheid biedt*”.

Het lijkt ons pertinent een onderscheid te maken met de situatie waarin de fiscus louter een bepaalde gedragslijn verkondigt (in controles voor bepaalde jaren, circulaire of andere standpunten), maar hier later op terugkomt, los van enig concreet formeel akkoord met de belastingplichtige over een bepaalde kwestie. Of nog, met situaties waarbij de fiscus in latere belastbare tijdperken na een vernieuwde analyse tot een gewijzigd standpunt komt. In die gevallen lijkt ons een beoordeling ten gronde door een rechtbank wel nodig en noodzakelijk, zonder dat het voorafgaande akkoord een doorslaggevende rol kan spelen.

Rekening houdend met de leer van het Hof van Justitie in het voormelde arrest *Elmeke*, kan men zich nog afvragen of de hoven en rechtbanken zich bij een dergelijke inhoudelijke beoordeling niet zouden kunnen beperken tot een ‘marginale toetsing’, waarbij dan slechts beoordeeld zou worden of het kennelijk niet onredelijk is te besluiten dat het akkoord op een wettelijk correct standpunt is gebaseerd en een normaal en voorzichtig belastingplichtige er dus een gewetigd vertrouwen aan kan ontnemen. Enkel mani-

feste onwettelijkheid zou in dat geval een aanleiding kunnen zijn om een akkoord terzijde te schuiven. Deze visie lijkt minstens verdedigbaar in de gevallen waarin Europeesrechtelijke bepalingen worden toegepast. In een dergelijke context moet de leer van het arrest *Elmeke* ons inziens ten volle kunnen spelen; het vertrouwensbeginsel moet dan primeren op het legaliteitsbeginsel, behoudens een (in de praktijk wellicht moeilijk denkbaar) manifest *contra legem* akkoord.

Merk tot slot nog op dat het Hof van Justitie zijn rechtspraak heeft genuanceerd in het licht van de recente ontwikkelingen (van de opvattingen) inzake fiscaal misbruik. Aldus oordeelde het Hof dat het Unierechtelijk antimisbruikbeginsel wél primeert op het (Unierechtelijk) vertrouwensbeginsel (HvJ 22 november 2017, C-251/16, *Cussens*). Een toetsing van het Unierechtelijk antimisbruikbeginsel zou zich dus wel in elk geval opdringen aan de nationale rechter indien men aanvoert dat een akkoord met de fiscus berust op misbruik van Unierecht (althans in de gevallen waar zowel het Unierechtelijk vertrouwensbeginsel als het Unierechtelijk antimisbruikbeginsel toepassing kunnen vinden).

Axel Haelterman
Maxim Wuyts

Registratierechten

Afstand aan mede-eigenaar/vennoot : verkooprecht niet discriminerend

De toepassing van het verkooprecht op de overdracht door een NV van haar onverdeeld deel in een onroerend goed aan de mede-eigenaar en tevens aandeelhouder schendt volgens het Grondwettelijk Hof het grondwettelijk gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel niet. Het feit dat destijds, bij de gezamenlijke verkrijging van het betrokken goed, het verkooprecht al werd geheven, doet daaraan geen afbreuk (arrest nr. 9/2022, 20 januari 2022).

Juridische achtergrond

Wanneer een *vennoot* vanuit zijn vennootschap een in België gelegen onroerend goed verkrijgt, geeft dit aanleiding tot “het heffen van het voor verkopen gesteld recht”, “welke ook de wijze zij” waarop de verkrijging geschiedt (tenzij die verkrijging zou gebeuren bij wijze van inbreng in vennootschap). Op dat principe worden uitsluitend wat bepaalde ‘personenvennootschappen’ betreft, zoals een BV, enkele uitzonderingen gemaakt (art. 129-130 W.Reg.; art. 2.9.1.0.4 en 2.9.1.0.5 VCF).

Traditioneel werd echter gesteld dat het verkooprecht niet speelde wanneer het onroerend goed in onverdeelde eigendom werd gehouden door de vennootschap en haar vennoot. In dat geval zou het (lagere) verdeelrecht spelen. De redenering was dat de persoon die het onverdeelde deel verkrijgt, naast ‘vennoot’ ook ‘*mede-eigenaar*’ is en dat deze laatste hoedanigheid primeert, zodat het principe van toepassing van het verkooprecht bij overdracht aan een ‘vennoot’ niet zou spelen (en men kan terugvallen op de regeling inzake overdracht van onverdeelde delen tussen ‘mede-eigenaars’ met toepassing van het verdeelrecht).

De federale Administratie heeft in 2014 deze denkpiste resoluut afgeblokt : zij nam toen het standpunt in dat artikel 130 W.Reg. (alsook 129 W.Reg. voor ‘personenvennootschappen’) anti-fraudeartikelen zijn die als *lex specialis* voorrang hebben op algemene wetteksten, inzonderheid artikel 109 e.v. W.Reg. inzake verdelingen (Beslissing van 22 september 2014 - EE/106.218, *Rep. RJ*, nr. R 130/06-01 (en R 129/27-01), *Fisconetplus*). Een en ander betekent dat iedere verkrijging door een vennoot (anders dan via inbreng in vennootschap) onderworpen is aan het verkooprecht, zonder enig onderscheid naargelang de vennoot optreedt in zijn hoedanigheid van vennoot of mede-eigenaar (*Fisc.* 2014, nr. 1400, 1).

Wat het Vlaams Gewest betreft, heeft Vlabel zich in 2015 aangesloten bij deze federale interpretatie (Voorafgaande beslissing nr. 15001 van 26 oktober 2015; *Fisc.* 2015, nr. 1456, 14).

Feitelijke en procedurele achtergrond

Het hof van beroep te Gent sloot zich volledig aan bij het federaal en Vlaams standpunt in zijn arrest van 19 juni 2018. De feiten waren klassiek : op 23 oktober 2003 verwierven een NV en haar aandeelhouder de volle eigendom van een onroerend goed tegen betaling van het verkooprecht van 10 %, waarbij de NV 95 % verwierf en de aandeelhouder de resterende 5 %. Op 25 november 2014 verkocht de NV haar rechten in de onverdeeldheid aan de aandeelhouder/mede-eigenaar met toepassing van het verdeelrecht van 2,5 %. Vlabel was echter van mening dat het evenredig verkooprecht van 10 % toepasselijk was.

Het hof stelde dat artikel 130 W.Reg. (cf. het verkooprecht is in principe van toepassing) als een *lex specialis* moet worden beschouwd ten opzichte van artikel 109 W.Reg. inzake het verdeelrecht. Verder leidt het hof uit artikel 130 W.Reg. af dat het van toepassing is op elke verkrijging “op welke wijze ook” van een in België gelegen onroerend goed “door een vennoot vanwege een naamloze vennootschap waarvan hij aandeelhouder is”. De zinsnede “aanleiding geven tot het heffen van het voor verkopen gesteld recht” (zoals gebruikt in art. 130 W.Reg.) bevestigt volgens het hof dat de in het geding zijnde bepaling ook van toepassing is op transacties die niet als verkoop worden gekwalificeerd (zie *Fisc.* 2018, nr. 1573, 12).

Ook de rechtbank te Luik interpreteert artikel 130 W.Reg. op dezelfde manier, en voegt eraan toe dat deze bepaling beoogt te voorkomen dat registratierechten worden ontlopen door het tussenplaatsen van vennootschappen; deze doelstelling zou in het gedrang komen indien een ‘gedeeltelijke’ tussenplaatsing van een vennootschap (in die zin dat de natuurlijke persoon

mede-eigenaar wordt) buiten het toepassingsgebied van de bepaling zou vallen (Rb. Luik 5 september 2019, rolnr. 18/2859/A).

Tegen het voormeld arrest van het Gentse hof van 19 juni 2018 werd een voorziening in cassatie ingediend. Daarin werd aangevoerd dat de administratieve interpretatie o.m. het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel zou schenden. Gelet daarop, besloot het Hof van Cassatie de in het geding zijnde bepaling, in de interpretatie die het Gentse hof eraan heeft gegeven, voor te leggen aan het Grondwettelijk Hof. Aldus heeft het Hof van Cassatie de volgende twee prejudiciële vragen gesteld :

(1) met zijn eerste vraag wilde het Hof weten of het gelijkheidsbeginsel is geschonden als men ervan uitgaat dat een natuurlijk persoon die onverdeelde rechten in een onroerend goed verwerft vanwege zijn mede-eigenaar/vennootschap, verschillend wordt behandeld naargelang hij wel of geen vennoot is van die vennootschap : is hij vennoot, dan is de “verwerving aan het evenredig kooprecht onderworpen”; is hij geen vennoot, dan is het (lagere) verdeelrecht van toepassing;

(2) met zijn tweede vraag wilde het Hof weten of het gelijkheidsbeginsel is geschonden als men ervan uitgaat dat het verkooprecht van 10 % steeds verschuldigd is wanneer een mede-eigenaar van een onroerend goed onverdeelde rechten in dat goed verwerft van een vennootschap waarvan hij aandeelhouder of vennoot is, zelfs wanneer eerder al (bij de initiële verwerving van het goed door de vennootschap en de aandeelhouder of vennoot) het verkooprecht van 10 % werd betaald (Cass. 12 maart 2021; zie *Fisc.* 2021, nr. 1703, 11).

Arrest

Het Grondwettelijk Hof onderzoekt beide prejudiciële vragen samen.

Het Hof oordeelt vooreerst dat het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, nl. de hoedanigheid van vennoot van (in casu) een NV (randnr. B.7.1).

Voorts blijkt volgens het Hof uit de parlementaire voorbereiding dat de wetgever destijds een dubbele doelstelling nastreefde; ten eerste wou hij “vermijden dat de koper van een onroerend goed registratierechten zou kunnen ontlopen door de tussenplaatsing van een vennootschap”; en ten tweede wou hij elke vervreemding door een NV van een onroerend goed aan één van haar aandeelhouders aanzien als “een economisch voldoende betekenisvolle transactie” om de toepassing van het verkooprecht te rechtvaardigen (randnr. B.6.2.).

Volgens de Administratie is iedere verkrijging door een vennoot onderworpen aan het verkooprecht, ongeacht of hij optreedt in zijn hoedanigheid van vennoot of mede-eigenaar

- De eerste doelstelling zou in het gedrang komen, mocht artikel 130 W.Reg. beperkt worden tot onroerende goederen die zich “volledig” in het vermogen van een NV bevinden en “integraal aan een van haar vennoten verkocht worden”. Op die manier zou een natuurlijke persoon het verkooprecht grotendeels kunnen ontlopen door eerst zijn NV het leeuwenandeel van een onroerend goed te laten aankopen en vervolgens de onverdeelde rechten van de NV over te nemen onder het verdeelrecht. Gezien het “ernstig” nadeel dat de fiscus zou kunnen lijden doordat de NV de aankoopkosten en alle andere kosten fiscaal in aftrek kan nemen, besluit het Hof dat de interpretatie die dergelijke ontwijkstechniek onmogelijk maakt “pertinent” is (randnr. B.7.2.).

- Ten aanzien van de tweede doelstelling heeft de wetgever volgens het Hof “geen kennelijk onredelijke beslissing” genomen door het verkooprecht toe te passen op onverdeelde rechten overgenomen door een vennoot van zijn NV, “zelfs in de gevallen waarin het oogmerk om registratierechten te omzeilen, niet aanwezig is”. Dergelijke transactie “vertoont immers alle wezenskenmerken van een koop-verkoopovereenkomst en wijzigt het eigendomsstatuut van [het] onroerend goed”, hetgeen de toepassing van het verkooprecht rechtvaardigt (randnr. B.7.3.). Het grote verschil met de situatie waarin een derde (niet-vennoot) het onroerend goed van een NV overneemt, zit hem volgens het Hof in het feit dat een vennoot stemrecht heeft of controle uitoefent over de NV waardoor hij de NV er kan toe aanzetten mee te werken aan “een fiscale constructie die niet zozeer het vennootschapsbelang dient, maar als enige of voornaamste oogmerk heeft hem te helpen bij het ontlopen van registratierechten” (randnr. B.8.1.).

Het feit dat de NV en haar vennoot bij de eerste (gezamenlijke) aankoop reeds het evenredig verkooprecht van 10 % hebben betaald, heeft geen belang, nu de tweede overdracht “een afzonderlijke rechtshandeling is” die voldoende betekenisvol is om aan het verkooprecht te worden onderworpen (randnr. B.8.3.).

Op die manier wordt een ongelijke behandeling vermeden tussen, enerzijds, een natuurlijke persoon die, “op de gebruikelijke manier”, zelf een onroerend goed koopt “in één beweging” en, anderzijds, een natuurlijke persoon die hetzelfde onroerend goed “in twee bewegingen” koopt, “met gedeeltelijke tussenplaatsing van een NV waarvan [hij] vennoot [is] of die [hij] speciaal daartoe opricht” : “de eerste categorie van personen is een evenredig kooprecht van 10 % verschuldigd, terwijl de tweede categorie van personen zonder de in het geding zijnde interpretatie slechts een verdeelrecht ten belope van 2,5 %

verschuldigd zou zijn op het grootste deel van die aankoop” (randnr. B.8.5.).

Ten slotte meent het Hof dat de voorgelegde interpretatie (het verkooprecht geldt ook als de vennoot mede-eigenaar is van het onroerend goed) geen rechtsonzekerheid doet ontstaan. De Administratie is immers niet teruggekomen op vroegere standpunten en er is geen sprake van een onverwachte interpretatie, gelet op de doelstellingen van de wetgever zoals verwoord in de parlementaire voorbereidingen (randnr. B.9.1.).

Op deze gronden beantwoordt het Hof beide prejudiciële vragen ontkennend.

Bespreking

Met dit arrest moge het duidelijk zijn dat het standpunt verdedigd door de federale Administratie in haar voormelde beslissing van 22 september 2014, en zoals overgenomen door Vlabel, de toets van het grondwettelijk gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel doorstaat.

De vraag is dan wel of het (historisch) verschil tussen, enerzijds, de regeling voor de ‘kapitaalvennootschappen’ en, anderzijds, de regeling voor de ‘personenvennootschappen’, zoals de BV, nog te verantwoorden is (zoals gezegd, gelden voor de eerste categorie geen uitzonderingen op de toepassing van het verkooprecht wanneer een aandeelhouder – anders dan bij wijze van inbreng in vennootschap – een in België gelegen onroerend goed verkrijgt vanwege zijn vennootschap, terwijl voor de tweede categorie wel enkele uitzonderingen bestaan). De argumenten van controle op en medebeslissingsbevoegdheid in de vennootschap en mogelijk misbruik door het gedeeltelijk tussenschuiven van een vennootschap gaan immers evengoed op voor een BV. Het Hof heeft in zijn arrest overigens expliciet gesteld dat het dit verschil niet onderzoekt, “aangezien dat verschil in behandeling niet aan het Hof werd voorgelegd” (randnr. B.3.2.).

De verkrijging van een onroerend goed door de vennoot van een éénmans-BV ingevolge “de loutere afsluiting van de vereffening” maakt zowel volgens de Rulingcommissie als volgens Vlabel geen proportioneel registratierecht opeisbaar op grond van het argument dat dergelijke vereffening louter een rechtsfeit uitmaakt (zie standpunt Vlabel nr. 18052 van 25 juli 2018, gepubliceerd op 5 september 2018 en aangepast op 17 januari 2022; Voorafgaande beslissing nr. 2021.1029 van 7 december 2021, *Fisconetplus*, betreffende een EBVBA in het Brussels Gewest; in beide gevallen ging het om een vennoot die al deel uitmaakte van de vennootschap toen die het onroerend goed verwierf, zodat hij kwalificeerde voor de bijzondere regeling voor ‘historische vennoten’;

Het feit dat de NV en haar vennoot bij de eerste (gezamenlijke) aankoop reeds het evenredig verkooprecht van 10 % hebben betaald, heeft geen belang

zie daarover verder). Ook hier kan men zich afvragen op grond waarvan dit nog te verantwoorden valt nu hetzelfde niet zou gelden bij een NV, terwijl die nu ook éénhoofdig kan zijn onder het vernieuwd vennootschapsrecht.

Kan men aan de beperkingen op het vlak van een NV ontsnappen door haar om te vormen naar een BV naar aanleiding van de aanpassing van haar statuten aan het nieuwe WVV, dit ten einde gebruik te maken van de nieuwe mogelijkheden voor deze rechtsvorm onder het WVV? In een recente beslissing maakt de Rulingcommissie blijkbaar geen punt van een dergelijke omvorming zolang zij er maar kan van overtuigd worden dat de omvorming hoofdzakelijk om vennootschapsrechtelijke redenen geschiedt, eerder dan om toegang te krijgen tot de uitzonderingen op de toepassing van het verkooprecht waarin artikel 129 W.Reg. voorziet (Voorafgaande beslissing nr. 2021.1038 van 21 december 2021, *Fisconetplus*, inzake de regeling in het Brussels

Gewest). Niettemin vond in casu kort na deze omvorming een overdracht van onverdeelde rechten plaats van de BV aan de aandeelhouders met toepassing van het verdeelrecht van (in het Brussels Gewest) 1 % (met name, toepassing van de uitzonderingsregeling voor 'historische vennoten' waarin art. 129 W.Reg. voorziet voor het geval waarin de vennootschap het onroerend goed met toepassing van het verkooprecht verkregen heeft, en de vennoot aan wie het goed toebedeeld wordt, al deel uitmaakte van de vennootschap toen die het onroerend goed verkreeg; in dat geval wordt afgeweken van de principiële toepassing van het verkooprecht en is – in functie van de gemeenrechtelijke aard van de toebedeling – het verkooprecht, het verdeelrecht, of het algemeen vast recht van toepassing; *in casu* was dat volgens de Rulingcommissie dus het verdeelrecht).

Marc De Munter

kort

VARIA

SOCIALE BIJDAGEN

Bijslag wegens niet-inhouding : 30 dagen om vermindering te vragen

Een opdrachtgever (of aannemer) die betalingen verricht aan een aannemer (of onderaannemer) die op dat moment sociale schulden heeft, moet een zeker bedrag inhouden en doorstorten aan de RSZ (art. 30*bis*, § 4 en art. 30*ter*, § 4 RSZ-Wet van 27 juni 1969). Doet hij dat niet, dan is hij – naast de betaling van het ten onrechte niet ingehouden bedrag – aan de RSZ in principe ook een "bijslag" verschuldigd gelijk aan het te betalen bedrag. De wetgever heeft aan de Koning de bevoegdheid gegeven te bepalen "onder welke voorwaarden de bijslag kan worden verminderd" (art. 30*bis*, § 5 en art. 30*ter*, § 5 RSZ-Wet). Ter uitvoering daarvan is bij KB van 27 december 2007 o.m. bepaald dat de bijslag met de helft wordt verminderd "wanneer de niet-betaling het gevolg is van uitzonderlijke omstandigheden" (art. 28, al. 2 KB).

Maar deze vermindering van de bijslag tot de helft bij aanwezigheid van 'uitzonderlijke omstandigheden' vond het Grondwettelijk Hof niet voldoende. Een kleine twee jaar geleden kwam het Hof immers tot de conclusie dat de bijslag "strafrechtelijk" van aard is, zodat de regeling in overeenstemming moet zijn met het beginsel van "evenre-

digheid van de strafrechtelijke sancties". Daaraan is volgens het Hof in casu niet voldaan, aangezien de RSZ-Wet "niet voorziet in een mogelijkheid om de sanctie die zij invoert, te verminderen door rekening te houden met elementen zoals de antecedenten, de inspanningen, de mogelijkheid van de betrokkene om zijn gedrag te wijzigen, of nog, zijn goede trouw". Het Hof besloot dan ook dat de regeling inzake de 'bijslag' in die zin ongrondwettig is (arrest nr. 104/2020 van 9 juli 2020; *Fisc.* 2020, nr. 1666, 6).

Om rekening te houden met deze kritiek, past de wet van 28 februari 2022 "houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken" de regeling nu aan (*BS* 9 maart 2022). De aangepaste regeling is als volgt.

"Binnen dertig dagen na de kennisgeving van de beslissing" tot het opleggen van de 'bijslag', kan de betrokkene voortaan zijn "verweermiddelen" indienen bij de RSZ. "In functie van de elementen van het dossier", kan de RSZ "een vermindering tot 20 % van het oorspronkelijke bedrag van de bijslag verlenen" (deze minimumdrempel van 20 % is volgens de wetgever nodig "opdat de verhoging in kwestie nog voldoende doeltreffend zou zijn om een correcte inning van de sociale bijdragen te verzekeren"; MvT, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2247/001, 14). In twee gevallen kan de RSZ zelfs "gehele vrijstelling van de bijslag" verlenen, nl. bij "overmacht" of wanneer "de opdrachtgever