

## GRONDWETTELIJK HOF

[2022/202387]

## Uittreksel uit arrest nr. 9/2022 van 20 januari 2022

Rolnummer 7541

*In zake* : de prejudiciële vragen betreffende artikel 130 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, R. Leysen, M. Pâques, Y. Kherbache en D. Pieters, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij arrest van 12 maart 2021, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 25 maart 2021, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 130 Wetboek Registratierechten het door de gecoördineerde Grondwet in de artikelen 10, 11 en 172 gewaarborgde gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 Eerste Aanvullende Protocol EVRM en artikel 14 EVRM, wanneer het aldus wordt uitgelegd dat wanneer een mede-eigenaar onverdeelde rechten in een onroerend goed verwerft van een mede-eigenaar die een vennootschap is, waarvan eerstgenoemde mede-eigenaar een aandeelhouder of vennoot is, die verwerving aan het evenredig kooprecht onderworpen is, terwijl de mede-eigenaar die onverdeelde rechten in een onroerend goed verkrijgt van een mede-eigenaar die een vennootschap is waarvan hij geen aandeelhouder of vennoot is, onderworpen is aan het verdeelrecht van artikel 109, 2°, Wetboek Registratierechten ? »;

« Schendt artikel 130 Wetboek Registratierechten het door de gecoördineerde Grondwet in de artikelen 10, 11 en 172 gewaarborgde gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 Eerste Aanvullende Protocol EVRM en artikel 14 EVRM, doordat het, in de interpretatie dat deze bepaling de belastingadministratie toelaat het evenredig registratierecht van 10 pct. te heffen op de afstand van onverdeelde rechten tussen mede-eigenaars waarbij de verkrijger aandeelhouder of vennoot is van de vennootschap-overdrager ook al werd bij de oorspronkelijke gezamenlijke verkrijging het evenredig registratierecht van 10 pct. geheven, aanleiding geeft tot een gelijke behandeling van personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden, te weten enerzijds de vennoot/aandeelhouder die zich in de voormelde situatie bevindt en anderzijds de vennoot/aandeelhouder, die door tussenplaatsing van een vennootschap, een onroerend goed verwerft zonder dat op enig ogenblik het evenredig registratierecht van 10 pct. zou kunnen worden geheven ? ».

(...)

III. *In rechte*

(...)

B.1.1. Afdeling X (« Verdelingen ») van hoofdstuk IV (« Vaststelling van de rechten ») van titel I (« Registratierecht ») van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten regelt de registratierechten die van toepassing zijn op verdelingen. De artikelen 109 tot 114 regelen meer bepaald de registratierechten op de gedeeltelijke of gehele verdeling van onroerende goederen, de afstand onder bezwarende titel van onverdeelde rechten in onroerende goederen en de omzetting van het vruchtgebruik van de langstlevende echtgenoot.

Afdeling XI (« Vennootschappen ») van datzelfde hoofdstuk IV regelt de registratierechten die van toepassing zijn op de inbreng in en de uitbreng uit vennootschappen. De artikelen 115 tot 128 regelen meer bepaald de registratierechten op de inbreng van roerende en onroerende goederen en de kapitaalsverhogingen, terwijl de artikelen 129 en 130 de registratierechten op de uitbreng van onroerende goederen uit een vennootschap regelen.

Het Hof onderzoekt die bepalingen in de versie ervan die van toepassing was in het Vlaamse Gewest op 25 november 2014, de datum van de transactie waarop de in het bodemgeschil betwiste registratierechten werden geheven.

B.1.2. Artikel 109 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten bepaalde :

« Het recht wordt op 2,5 t.h. vastgesteld voor :

1° de gedeeltelijke of gehele verdelingen van onroerende goederen;

2° de afstanden onder bezwarende titel, onder medeëigenaars, van onverdeelde delen in onroerende goederen;

3° de omzetting bedoeld in de artikelen 745<sup>quater</sup> en 745<sup>quinquies</sup> van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeltheid is ».

Krachtens artikel 110 van hetzelfde Wetboek werd dit verdeelrecht berekend op de totale waarde van het goed of van de afgestane delen.

Artikel 113 van hetzelfde Wetboek bepaalde :

« In geval van toebedeling bij verdeling of van afstand van onverdeelde delen aan een derde die bij overeenkomst een onverdeeld deel heeft verkregen van goederen toebehorende aan één of meer personen, wordt het recht, met afwijking van artikel 109, geheven tegen het voor de overdrachten onder bezwarende titel vastgesteld tarief, op de delen waarvan de derde ten gevolge van de overeenkomst eigenaar wordt, en zulks volgens de in artikelen 45 tot 50 voorziene regels.

Deze bepaling is van toepassing wanneer de toebedeling van goederen of de afstand van onverdeelde delen gedaan wordt aan de erfgenamen of legatarissen van de overleden derde verkrijger. Zij is niet van toepassing wanneer de derde, aan wie de toebedeling of de afstand gedaan wordt, met anderen het geheel van één of meer goederen heeft verkregen ».

B.1.3. Artikel 129 van hetzelfde Wetboek bepaalde :

« Het verkrijgen, anderszins dan bij inbreng in vennootschap, door één of meer vennoten, van in België gelegen onroerende goederen, voortkomende van een vennootschap onder gemeenschappelijke naam of bij wijze van eenvoudige geldschieting, van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid of van een landbouwvennootschap, geeft, welke ook de wijze zij waarop het geschiedt, aanleiding tot het heffen van het voor verkopeningen gesteld recht.

In geval van afgifte van de maatschappelijke goederen door de vereffenaar van de in vereffening gestelde vennootschap aan al de vennoten, is voorgaand lid van toepassing op de latere toebedeling van de goederen aan één of meer vennoten.

Lid 1 is niet toepasselijk zo het gaat om :

1° onroerende goederen welke in de vennootschappen werden ingebracht, wanneer ze verkregen worden door de persoon, die de inbreng gedaan heeft;

2° onroerende goederen welke door de vennootschap met betaling van het voor de verkopeningen bepaald registratierecht verkregen werden, wanneer het vaststaat dat de vennoot die eigenaar van die onroerende goederen wordt deel uitmaakte van de vennootschap toen laatstgenoemde de goederen verkreeg ».

Het in het geding zijnde artikel 130 van hetzelfde Wetboek bepaalde :

« Het verkrijgen anderszins dan bij inbreng in vennootschap door één of meer vennoten van in België gelegen onroerende goederen, voortkomende van een vennootschap op aandelen, een samenwerkende vennootschap, geeft, welke ook de wijze zij waarop het geschiedt, aanleiding tot het heffen van het voor verkopeningen gesteld recht ».

B.2.1. Het Hof onderzoekt de in het geding zijnde bepaling in de interpretatie die de verwijzende rechter eraan geeft, tenzij wanneer die interpretatie kennelijk onjuist is.

B.2.2. In het bodemgeschil rijst de vraag of de afstand onder bezwarende titel van onverdeelde rechten in een onroerend goed door een naamloze vennootschap aan één van haar vennoten die reeds mede-eigenaar van dat onroerend goed was, onder het verdeelrecht van 2,5 % bedoeld in artikel 109 valt, dan wel of het evenredig kooprecht voor de uitbreng van onroerende goederen uit een naamloze vennootschap bedoeld in artikel 130 erop van toepassing is.

B.2.3. Het Hof van Cassatie heeft die interpretatievraag in het bodemgeschil nog niet beslecht, maar legt de in het geding zijnde bepaling aan het Hof voor in de interpretatie die het Hof van Beroep te Gent eraan had gegeven.

Volgens die interpretatie valt de in B.2.2 bedoelde transactie onder het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling, die volgens het Hof van Beroep te Gent als een *lex specialis* ten opzichte van artikel 109 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten moet worden beschouwd. Bovendien leidt het uit de tekst van de in het geding zijnde bepaling dat zij 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. Uit de zinsnede « aanleiding geven tot het heffen van het voor verkopeningen gesteld recht » leidt het tot slot af dat de in het geding zijnde bepaling ook van toepassing is op transacties die niet als verkoop worden gekwalificeerd (Gent, 19 juni 2018, 2017/AR/788).

Het Hof van Beroep te Luik interpreteert de in het geding zijnde bepaling op dezelfde manier. Het wijst bijkomend erop dat de in het geding zijnde bepaling het ontlopen van registratierechten door het tussenplaatsen van vennootschappen beoogt te voorkomen, en dat die doelstelling in het gedrang zou komen indien een gedeeltelijke tussenplaatsing van een vennootschap buiten het toepassingsgebied ervan zou vallen (Luik, 5 september 2019, 18/2859/A).

B.2.4. Met die arresten sloten die hoven van beroep zich aan bij de interpretatie die de federale belastingadministratie eerder aan de in het geding zijnde bepaling had gegeven. In de voorafgaande beslissing nr. E.E./106.218 van 22 september 2014 (*Rep.RJ.*, R 129/27-01 en R 130/06-01) oordeelde de federale belastingadministratie als volgt :

« Aankoop door een vennoot en zijn vennootschap in onverdeeltheid van een onroerend goed. De vennootschap doet afstand van haar deel in het onroerend goed aan de mede-eigenaar-vennoot.

Artikel 130 is zeer ondubbelzinnig : iedere andere verkrijging door een vennoot dan de inbreng in vennootschap is onderworpen aan het verkooprecht.

Het artikel maakt geen onderscheid naargelang de vennoot optreedt in zijn hoedanigheid van vennoot of niet.

Duidelijke wetteksten behoeven geen interpretatie. De *lex specialis* (art. 130 W.Reg.) heeft voorrang op algemene wetteksten (art. 109 e.v. W.Reg.).

Dat een vennoot in deze anders behandeld wordt dan een niet-vennoot is eigen aan deze artikelen die antifraude artikelen zijn ».

In de voorafgaande beslissing nr. 15001 van 26 oktober 2015 over het toepassingsgebied van artikel 2.9.1.0.5 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, dat met ingang van 1 januari 2015 de in het geding zijnde bepaling heeft vervangen, heeft Vlabel zich bij die interpretatie aangesloten :

« 16. [...] »

De wettelijke fictie van artikel 2.9.1.0.5 VCF geldt ' op welke wijze ook ' de verkrijging geschiedt. Het speelt dus m.a.w. geen enkele rol welke de burgerrechtelijke kwalificatie van de rechtshandeling is (verkoop, verdeling,...) noch welke de vennootschapsrechtelijke context van de verkrijging is (vereffening, kapitaalvermindering,...).

17. De tekst van artikel 2.9.1.0.5 VCF is duidelijk en niet voor interpretatie vatbaar. Indien er een duidelijke tekst voorhanden is, dient de bedoeling van de wetgever niet te worden nagegaan.

18. De structuur van de codex bevestigt dat artikel 2.9.1.0.5 VCF een uitzondering vormt op artikel 2.10.1.0.1 VCF, m.n. onder ' Hoofdstuk 9 : Verkooprecht ', ' Belastbaar voorwerp ' worden alle verrichtingen opgenomen die aan het verkooprecht en niet aan een andere Vlaamse registratiebelasting worden belast. Het [openbare-ordekarakter] van de fiscale decreetsbepalingen laat de Vlaamse Belastingdienst niet toe om artikel 2.9.1.0.5 VCF niet toe te passen in onderhavig geval.

19. De Raad van state had in haar advies 56.561/1/V van 3 september 2014 geen opmerkingen m.b.t. artikel 2.9.1.0.5 VCF, ook niet met de inwerkingtreding op 1 januari 2015.

20. De federale administratieve beslissing van 22 september 2014 kwam er omdat ondanks de duidelijke wettekst over de taxatie van uit onverdeeldheidstredingen tussen de vennoot en zijn vennootschap onzekerheid was ontstaan. Het standpunt van de FOD Financiën bevestigt alleen de strikte toepassing van ex-artikel 130 Wb.Reg. (op heden 2.9.1.0.5 VCF). Volgende zin in uw vraag : ' Dit was decennialang de normale gang van zaken totdat de FOD Financiën op 22 september 2014 besliste dat in dit soort situaties het verkooprecht diende geheven te worden. ' kan dus niet worden onderschreven.

Van schending van een rechtszekerheidsbeginsel/vertrouwensbeginsel kan bijgevolg geen sprake zijn.

21. Bijkomend kan nog vermeld worden dat ook in onderhavig geval van fiscale optimalisatie sprake kan zijn. De vennoot koopt een verwaarloosbaar percentage volle eigendom. De overige onverdeelde delen worden gekocht door zijn vennootschap. Achteraf draagt de vennootschap haar onverdeelde delen over aan de vennoot. Als 2.9.1.0.5 VCF niet zou toegepast worden, *quod non*, dan zou de eerste verkrijging door de vennoot van het beperkt percentage volle eigendom aan het verkooprecht getaxeerd worden en de latere verkrijging van overige onverdeelde delen aan het verdeelrecht (2,5 %).

Terwijl een verkrijging ten bezwarende titel van het onroerend goed door de vennoot alleen in zijn hoofde het verkooprecht verschuldigd was.

22. De vennootschap betaalde op de verkrijging van haar onverdeeld deel van het onroerend goed eveneens het verkooprecht maar kon het verkregen gebouw afschrijven. Ook de aanschaffingskosten van de grond waren aftrekbaar. Ook andere kosten konden worden afgetrokken (kosten van herstelling, de OV, kosten voor de financiering van de aankoop,...). Dergelijke aftrekmogelijkheden zijn niet of slechts in beperkte mate aanwezig in hoofde van de vennoot-natuurlijke persoon ».

B.2.5. Die interpretatie is, gelet op de in B.2.3 en B.2.4 vermelde motieven, niet kennelijk onjuist. Bijgevolg onderzoekt het Hof de in het geding zijnde bepaling in de interpretatie die het Hof van Cassatie aan het Hof heeft voorgelegd.

B.2.6. Zoals de partijen opmerken, hebben de prejudiciële vragen daarnaast slechts nut in de interpretatie dat het evenredig kooprecht ook van toepassing is indien de vennoot de in B.2.2 bedoelde onverdeelde rechten verwerft in een hoedanigheid die geen verband houdt met zijn hoedanigheid van vennoot in die vennootschap.

Tevens hebben zij slechts nut in de interpretatie dat de in het geding zijnde bepaling ook van toepassing is indien bij de initiële gezamenlijke verkrijging van het onroerend goed door de vennootschap en haar vennoot een evenredig kooprecht van 10 % is betaald.

Het Hof onderzoekt de in het geding zijnde bepaling in die interpretatie.

B.3.1. Het Hof van Cassatie vraagt het Hof of de in het geding zijnde bepaling in de in B.2.3 en B.2.6 vermelde interpretatie bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag.

De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op een verschil in behandeling tussen, enerzijds, mede-eigenaars van een onroerend goed die onverdeelde rechten in dat goed verwerven van een vennootschap waarvan zij aandeelhouder of vennoot zijn en, anderzijds, mede-eigenaars van een onroerend goed die onverdeelde rechten in dat goed verwerven van een vennootschap waarvan zij geen aandeelhouder of vennoot zijn. Terwijl de eerste categorie van personen een evenredig kooprecht van 10 % van de waarde van die verworven onverdeelde rechten verschuldigd is, is de tweede categorie van personen slechts een verdeelrecht van 2,5 % van de waarde van het goed of de afgestane delen verschuldigd.

De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op de identieke behandeling van alle mede-eigenaars van een onroerend goed die onverdeelde rechten in dat goed verwerven van een vennootschap waarvan zij aandeelhouder of vennoot zijn. Zij zijn immers het evenredig kooprecht verschuldigd ongeacht of bij de initiële verwerving van dat onroerend goed door de vennootschap en de vennoot reeds een evenredig registratierecht van 10 % is betaald.

Het Hof onderzoekt beide prejudiciële vragen samen.

B.3.2. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot de hypothese van een naamloze vennootschap en een van haar vennoten. Het onderzoekt niet de verschillen in behandeling tussen de vennootschappen vermeld in artikel 129 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en de vennootschappen vermeld in artikel 130 van hetzelfde Wetboek, aangezien dat verschil in behandeling niet aan het Hof werd voorgelegd.

B.4.1. Volgens de Vlaamse Regering is de eerste prejudiciële vraag onontvankelijk, omdat vennoten en niet-vennoten niet kunnen worden vergeleken ten aanzien van een bepaling die de registratierechten op de uitbreng uit een naamloze vennootschap regelt.

B.4.2. Verschil en niet-vergelijkbaarheid mogen niet met elkaar worden verward. De hoedanigheid van vennoot kan weliswaar een criterium uitmaken bij de beoordeling van het redelijke en evenredige karakter van een verschil in behandeling tussen personen die een evenredig kooprecht van 10 % verschuldigd zijn en personen die een verdeelrecht van 2,5 % verschuldigd zijn, maar zij kan niet volstaan om te besluiten tot de niet-vergelijkbaarheid van die categorieën van personen. Anders zou de toetsing aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie van elke inhoud worden ontdaan.

De exceptie wordt verworpen.

B.5. Bij het bepalen van zijn beleid in fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

Wanneer de wetgever de belastingsschuldigen bepaalt, moet hij overigens gebruik kunnen maken van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen. Het gebruik van dat procedé is niet onredelijk op zich. Het komt het Hof niettemin toe te onderzoeken of hetzelfde geldt voor de wijze waarop het procedé in werking werd gesteld.

B.6.1. De in het geding zijnde bepaling vindt haar oorsprong in artikel 7, tweede lid, van de wet van 30 augustus 1913 « brengende wijzigingen in de wetten betreffende de rechten van registratie, van hypotheek, van zegel en van successie », dat bepaalde :

« Het verkrijgen, door een of meer vennoten, van onroerende goederen voortkomende van eene vennootschap op aandelen, geeft aanleiding, welke ook de wijze zij waarop het geschiedt, tot het heffen van het recht vastgesteld voor de overdrachten van onroerende goederen ten bezwarenden titel ».

In de memorie van toelichting bij die wet werd die bepaling als volgt verantwoord :

« De bepalingen van artikel 6 zijn maatregelen van voorzorg tegen bedrog.

De leer- en rechtspraak willen dat wanneer een onroerend goed het voorwerp heeft uitgemaakt van eene inbrengst in eene vennootschap die eene rechtspersoonlijkheid vormt, later elke deelgenoot daarvan eigenaar kan worden, hetzij door het aankopen van de actiën of interstaandeelen van zijn mededeelgenooten, hetzij door middel van eene verdeling van het maatschappelijk bezit, zulks zonder aan het evenredig recht onderworpen te worden, gesteld op de overgang van onroerende goederen.

De ondervinding heeft bewezen dat de Schatkist alles te vreezen heeft van eene leer waarbij het mogelijk is alzoo, door het stichten van fictieve vennootschappen, de betaling van de overgangsrechten te ontduiken.

Eene bijzondere bepaling was dus noodzakelijk.

In dezen gedachtengang wordt door het ontwerp een onderscheid gemaakt volgens dat de opgerichte vennootschap eene vennootschap van personen of eene vennootschap van kapitalen is.

Geldt het eene vennootschap van personen, dan wordt zij, voor de toepassing van de fiscale wet, aanzien als vestigende eene eenvoudige gemeenschap; de deelgenooten worden beschouwd als hebbende een recht van medeigendom in de goederen die het maatschappelijk bezit uitmaken; ingeval de deelgenooten aan een hunner hunne interstaandeelen afstaan, wordt het contract beschouwd als hebbende onverdeelde rechten tot voorwerp en, desvoorkomend, onderworpen aan het evenredig recht gesteld op de verkooping, bij toepassing van artikel 4 der wet van 15 Mei 1905.

Geldt het eene vennootschap op aandelen, dan wordt het zedelijk wezen beschouwd als eigenaar van de gemeenschappelijke goederen; de deelgenooten worden beschouwd als hebbende enkel in hunnen boedel een zuiver roerende actie; maar de eigendom van de onroerende goederen die van de vennootschap afhangen, mag nooit overgaan in den persoonlijken boedel van eenen actiehouder - op welke wijze ook de verkrijging geschiedt - zonder betaling van het overgangsrecht » (*Parl. St.*, Kamer, 11 juni 1913, nr. 294, pp. 4-5).

In het verslag van de Middenafdeling werd daaraan toegevoegd :

« Het mag niet dat de vennootschap een middel kunne worden om te ontsnappen aan de gewone rechten, eischbaar op de overdracht van onroerende goederen; artikel 10 voorkomt zulks, door te bepalen dat, wanneer een onroerend goed, een inbreng in vennootschap uitmakende, later overgaat tot het vermogen van een anderen vennoot dan de inbrenger, diens erfgenamen of rechtverkrijgenden, het gewoon recht van overdracht eischbaar wordt. [...]

Het nut van de bepaling is onbetwistbaar. Doch tegenover het huidig artikel 31, dat het overgangsrecht instelt en alzoo de overdracht van den eigendom huldigt, wettigt zij zich niet meer als eene uitzondering ten bate van de fiscus, maar als eene verzachting ten voordele van de vennoten.

De Middenafdeling heeft de strenge rechtsbeginselen willen handhaven door den vorm van den voorgestelden tekst te wijzigen en alzoo nader te bepalen dat artikel 6 zich, als grondslag van heffing, slechts kan beroepen op den wil van den wetgever, die oppermachtig is, wat betreft de fiskale bepalingen en de wijzen van taxatie » (*Parl. St.*, Kamer, 30 juli 1913, nr. 342, pp. 26-27).

In de memorie van toelichting bij de wet van 23 december 1958 « tot wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van het Wetboek der successierechten en van het Wetboek der zegelrechten », waarbij met name artikel 129 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten werd gewijzigd, werd de doelstelling van die bepaling als volgt in herinnering gebracht :

« Nu komt het er meer dan ooit op aan te voorkomen dat personen, onder de dekmantel van akten van vennootschappen, eigenaar van onroerende goederen onder bezwarende titel kunnen worden zonder betaling van het overgangsrecht.

Twee toestanden moeten in het bijzonder de aandacht weerhouden en voorbeelden laten toe die ten volle in het licht te stellen.

*Eerste geval* : Oprichting van vennootschap onder A, B en C.

A brengt onroerende goederen in; de anderen brengen geldsommen in.

Naderhand wordt de vennootschap ontbonden en de onroerende goederen worden toebedeeld aan C.

De oprichting van de vennootschap heeft aanleiding gegeven tot het heffen van het voor de inbrengsten gevestigd registratierecht; bij ontstentenis van een uitzonderingsbepaling, geeft de toebedeling der onroerende goederen aan C aanleiding tot het heffen van het verdelingsrecht.

*Tweede geval* : Een onder A, B, C en D opgerichte vennootschap is eigenares van onroerende goederen.

Een derde, X, koopt achtereenvolgens de aandelen van A, B, en C. De vennootschap wordt dan ontbonden en de onroerende goederen worden aan X toebedeeld.

[...]

[...] Bij ontstentenis van uitzonderingsbepaling, geeft de toebedeling van de onroerende goederen aan X aanleiding tot het heffen van het verdelingsrecht.

*In beide toestanden* is het gemakkelijk een zuivere en eenvoudige verkoop van onroerende goederen te bewimpelen onder het voorkomen van de aangeduide akten. Men begrijpt derhalve de maatregelen ter voorkoming van bedrog die door de wetgever van 1913 werden genomen. Zelfs zo men trouwens afziet van elke gedachte aan bedrog, komt de heffing door de Staat van het verkooprecht op de aan C, in het eerste geval, en aan X, in het tweede geval, toebedeelde onroerende goederen, als volkomen gewettigd voor, wanneer met overweegt dat de in hun geheel beschouwde overeenkomsten tot gevolg, zo niet tot voorwerp, gehad hebben de eigendom van de onroerende goederen onder bezwarende titel aan C of X over te dragen » (*Parl. St.*, Senaat, 1956-1957, nr. 333, pp. 27-28).

en

« De veralgemening tot al de vennootschappen van het door artikel 130 voor de vennootschappen op aandelen gevestigd regime zou natuurlijk tot gevolg hebben een uiterst eenvoudige regel in te voeren en zou misschien door deze beschouwing kunnen gewettigd worden dat, tot welke soort bedoelde vennootschap ook behoort, de vennoot, zolang de vennootschap duurt, titularis is van een roerend recht (deelbewijzen en aandelen) en dat de vervanging van dit roerend recht door een of meerdere onroerende goederen, uit economisch standpunt, voldoende belang vertoont om de heffing te rechtvaardigen van het voor de overgangen onder bezwarende titel van onroerende goederen gevestigd recht » (*ibid.*, p. 29).



B.6.2. Uit die parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever met de in het geding zijnde bepaling een tweevoudige doelstelling nastreefde. Ten eerste beoogde hij te vermijden dat de koper van een onroerend goed registratierechten zou kunnen ontlopen door de tussenplaatsing van een vennootschap. Ten tweede was hij van oordeel dat elke transactie waarbij een onroerend goed onder bezwarende titel wordt vervreemd door een naamloze vennootschap aan een van haar vennoten, een economisch voldoende betekenisvolle transactie vormt om de toepassing van het evenredig kooprecht te rechtvaardigen.

B.7.1. Het in het geding zijnde verschil in behandeling berust op een objectief criterium van onderscheid, namelijk de hoedanigheid van vennoot van de naamloze vennootschap waarvan men onverdeelde rechten in een onroerend goed verwerft.

B.7.2. De eerste in B.6.2 vermelde doelstelling zou in het gedrang komen indien de in het geding zijnde bepaling op haar beurt zou kunnen worden omzeild door haar toepassingsgebied te beperken tot onroerende goederen die zich volledig in het vermogen van de naamloze vennootschap bevinden en integraal aan een van haar vennoten worden verkocht.

In die hypothese zou een natuurlijke persoon immers een onroerend goed kunnen aankopen in twee bewegingen, waarbij hij initieel slechts een fractie ervan koopt, terwijl de - al dan niet speciaal daartoe opgerichte - naamloze vennootschap waarvan hij vennoot is, het leeuwendeel aankoopt. Indien op de daarop volgende vervreemding - ongeacht hoe zij wordt gekwalificeerd - van de onverdeelde rechten van de naamloze vennootschap aan haar vennoot slechts het verdeelrecht van toepassing zou zijn, zou die vennoot het grootste deel van de registratierechten die in geval van een aankoop in één beweging verschuldigd zouden zijn, ontlopen.

De fiscus wordt in een dergelijke constructie ernstig benadeeld, aangezien de naamloze vennootschap op haar beurt de registratierechten die zij in de eerste beweging verschuldigd is, kan aftrekken van haar vennootschapsbelasting of de betaalde aankoopprijs kan afschrijven. Dat nadeel kan zelfs verder oplopen indien de naamloze vennootschap ook herstellingskosten, onroerende voorheffing of intresten voor de lening die werd aangegaan om de aankoop te financieren, kan aftrekken.

Aangezien de in het geding zijnde bepaling, in de interpretatie die het Hof van Cassatie aan het Hof voorlegt, die techniek om registratierechten te ontlopen, onmogelijk maakt, is zij een pertinente maatregel in het licht van die eerste doelstelling.

B.7.3. Wat de tweede in B.6.2 vermelde doelstelling betreft, heeft de wetgever geen kennelijk onredelijke beslissing genomen door, zelfs in de gevallen waarin het oogmerk om registratierechten te omzeilen, niet aanwezig is, de afstand onder bezwarende titel van onverdeelde rechten in een onroerend goed door een naamloze vennootschap aan haar vennoot aan het evenredig kooprecht te onderwerpen. Die transactie vertoont immers alle wezenskenmerken van een koop-verkoopovereenkomst en wijzigt het eigendomsstatuut van dat onroerend goed. Het gaat bijgevolg om een economisch voldoende betekenisvolle transactie, die de toepasselijkheid van het evenredig kooprecht rechtvaardigt.

B.8.1. In het licht van de in het geding zijnde bepaling bestaan wezenlijke verschillen tussen, enerzijds, de verhouding tussen een naamloze vennootschap en haar vennoten en, anderzijds, de verhouding tussen een naamloze vennootschap en een derde. Een vennoot oefent immers stemrecht in of heeft in voorkomend geval zelfs controle over een naamloze vennootschap. Hij kan die naamloze vennootschap er aldus 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.

Daarentegen oefent een derde geen stemrecht in noch controle over die naamloze vennootschap uit. De wetgever vermoedt er bijgevolg rekening mee te houden dat het minder waarschijnlijk is dat een derde een naamloze vennootschap kan bewegen tot een dergelijke constructie. Overigens zou een derde in een dergelijke constructie krachtens het voormelde artikel 113 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten eveneens het « voor de overdrachten onder bezwarende titel vastgesteld tarief » verschuldigd zijn op de delen waarvan hij eigenaar wordt.

B.8.2. Ook indien de in B.2.2 bedoelde transactie niet past in het kader van een vennootschapsrechtelijke rechtshandeling zoals een ontbinding of een kapitaalvermindering, kan in dit verband de hoedanigheid van vennoot niet buiten beschouwing worden gelaten. Gemeenrechtelijke rechtshandelingen tussen een naamloze vennootschap en haar vennoten zijn immers even gevoelig voor fiscale constructies als typisch vennootschapsrechtelijke rechtshandelingen. Niet de aard van de gestelde rechtshandeling, maar veeleer de mede-beslissingsbevoegdheid van de vennoot is immers van belang. Bijgevolg vermoedt de wetgever te dezen rekening te houden met de bijzondere relatie tussen een naamloze vennootschap en haar vennoten.

B.8.3. De omstandigheid dat zowel de naamloze vennootschap als de vennoot in de eerste beweging van de in B.7.2 bedoelde transactie reeds een evenredig kooprecht van 10 % hebben betaald, doet daaraan geen afbreuk. Die tweede beweging is immers een afzonderlijke rechtshandeling. De fiscale wetgever gaat zijn beoordelingsbevoegdheid niet te buiten door te oordelen dat die rechtshandeling, die de eigendomstitel van het onroerend goed een tweede keer doet overgaan, voldoende betekenisvol is om haar aan de registratierechten te onderwerpen.

B.8.4. Voorts verschillen het verdeelrecht en het evenredig kooprecht niet alleen op het vlak van de aanslagvoet, maar ook op het vlak van de belastbare grondslag. Het verdeelrecht wordt immers berekend op de totale waarde van het verdeelde goed of van de afgestane delen, terwijl het evenredig kooprecht bedoeld in de in het geding zijnde bepaling slechts wordt berekend op de waarde van het vervreemde gedeelte.

Aldus leidt de toepasselijkheid van het evenredig kooprecht niet steeds tot de hoogste verschuldigde belasting. Afhankelijk van de respectieve aandelen van de naamloze vennootschap en de vennoot in de onverdeeldheid kan de toepassing van het verdeelrecht voor de vennoot tot een hogere verschuldigde belasting leiden.

B.8.5. De in het geding zijnde bepaling, in de interpretatie die het Hof van Cassatie aan het Hof voorlegt, vermijdt overigens verschillen in behandeling die moeilijker te rechtvaardigen zouden zijn, zoals een verschil in behandeling tussen vennoten die een onroerend goed in één beweging kopen van hun vennootschap en vennoten die dezelfde aankoop faseren.

Zij vermijdt tevens een ongelijke behandeling tussen, enerzijds, natuurlijke personen die, op de gebruikelijke manier, een onroerend goed in één beweging aankopen en, anderzijds, natuurlijke personen die een onroerend goed in twee bewegingen aankopen, met gedeeltelijke tussenplaatsing van een naamloze vennootschap waarvan zij vennoot zijn of die zij speciaal daartoe oprichten. 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.

B.9.1. In tegenstelling tot wat de eiser in cassatie beweert, doet de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling die het Hof van Cassatie aan het Hof voorlegt, geen rechtsonzekerheid ontstaan. De fiscale administratie is immers niet teruggekomen op andersluidende voorafgaande beslissingen en heeft, gelet op het vermelde in B.2.3 tot B.2.5, geen onverwachte interpretatie aan de in het geding zijnde bepaling gegeven. Gelet op de doelstellingen die met de in het geding zijnde bepaling werden nagestreefd en gelet op haar ondubbelzinnige bewoordingen kon elke belasting-schuldige, desnoods na het inwinnen van gespecialiseerd advies, de toepassing voorzien die de fiscale administratie en de rechtspraak thans ervan maken.

B.9.2. Die interpretatie kan evenmin als een verbod op fiscale optimalisatie worden beschouwd. De vrijheid van de belastingschuldige om de minst belaste weg te kiezen, wordt immers beperkt door de ruimte die de belastingwet hem daartoe biedt. Zijn ruime beoordelingsbevoegdheid in fiscale zaken laat de wetgever toe de belastingwet te wijzigen om een door hem niet gewenste vorm van fiscale optimalisatie tegen te gaan.

Indien de fiscale administratie vervolgens in de praktijk technieken ziet ontstaan om die wetsbepaling alsnog te omzeilen, vermag zij haar op die technieken toe te passen, in zoverre de tekst en de *ratio legis* van die bepaling dat toelaten en onder controle van een onafhankelijke en onpartijdige rechter.

B.9.3. Het kan de fiscale wetgever overigens niet worden verweten dat hij de belastingwet niet afstemt op de technieken die door de praktijk zijn ontwikkeld om haar toepassing te vermijden. Het kan hem evenmin worden verweten dat de rechtshandelingen die aan een belasting zijn onderworpen, worden gekwalificeerd op grond van objectieve maatstaven. Indien die kwalificatie aan de wil van de partijen zou worden overgelaten, zouden zij zich immers steeds aan een deel van de registratierechten kunnen onttrekken en zou de effectieve inning van die belasting in het gedrang komen.

B.10.1. Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol biedt niet alleen bescherming tegen een onteigening of een eigendomsberoving (eerste alinea, tweede zin), maar ook tegen elke verstoring van het genot van eigendom (eerste alinea, eerste zin). Een belasting of een andere heffing houdt in beginsel een inmenging in het recht op ongestoord genot van de eigendom in.

Bovendien vermeldt artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol dat de bescherming van het eigendomsrecht « echter op geen enkele wijze het recht [aantast] dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

De inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom is enkel verenigbaar met dat recht indien ze een redelijk verband van evenredigheid heeft tot het nagestreefde doel, dit wil zeggen indien ze het billijke evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van dat recht niet verbreekt. Ofschoon de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsmarge beschikt, schendt een belasting bijgevolg dat recht, indien ze op de belastingplichtige een overdreven last doet wegen of fundamenteel afbreuk doet aan zijn financiële situatie (EHRM, 31 januari 2006, *Dukmedjian t. Frankrijk*, §§ 52-58; beslissing, 15 december 2009, *Tardieu de Maleissye e.a. t. Frankrijk*; 16 maart 2010, *Di Belmonte t. Italië*, §§ 38-40).

B.10.2. Krachtens de in het geding zijnde bepaling wordt een registratierecht van 10 % geheven op de waarde van de gehele of gedeeltelijke overdracht van een onroerend goed van een naamloze vennootschap aan een van haar vennoten.

Een belasting met een dergelijke aanslagvoet, die in rechtstreeks verband staat met de betaalde prijs of met de waarde van het goed, houdt voor de verkrijger geen onevenredige last in. Aangezien die eigendomsoverdracht slechts tot stand kan komen door een wilsuiking van de belastingschuldige, staat het hem overigens vrij om af te zien van de transactie indien hij de belasting die ermee samenhangt niet wenst te betalen.

B.11. De prejudiciële vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 130 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten schendt niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag, in zoverre het van toepassing is op de verwerving onder bezwarende titel, door een mede-eigenaar van een onroerend goed, van onverdeelde rechten in dat goed vanwege een naamloze vennootschap waarvan hij vennoot is.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 20 januari 2022.

De griffier,  
P.-Y. Dutilleux

De voorzitter,  
L. Lavrysen